

المحاسبة الحكومية

وإدارة المال العام

تأليف

صادق صدقي الحنتولي

الدكتور خالد عبد مصلح عمارة



**المحاسبة الحكومية
 وإدارة المال العام**

المحاسبة الحكومية وإدارة الحال العام

تأليف

د. خالد عبد مصلح عمايرة صادق صدقي الحنتولي

جليس الزمان للنشر والتوزيع

شارع الملكة رانيا - مقابل كلية الزراعة - عمارة العساف - الطابق
الأرضي، هاتف: 009626 5343052 - فاكس: 0096265356219

الطبعة الأولى

2014

المملكة الأردنية الهاشمية
رقم الإيداع لدى دائرة
المكتبة الوطنية
(2014/1/442)

657.835

عمارة خالد عبد صالح

المحاسبة الحكومية وإدارة المال العام صادق صدقي الحنولي، خالد عبد
صالح عمارة

عمان: دار جليس الزمان 2014

الوصف: المحاسبة الحكومية // إدارة الأعمال

ردمك: 7-244-81-9957-978 ISBN

يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا
يعبر هذا المصنف عن رأي دائرة المكتبة الوطنية أو أي جهة
حكومية أخرى.

جميع حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة للمؤلف

لا يجوز بيع أو نشر أو اقتباس أو التطبيق العملي أو النظري لأي جزء أو فكرة من هذا
الكتاب، أو اختزان مادته بطريقة الاسترجاع، أو نقله على أي وجه، أو بأي طريقة، سواء
أكانت إلكترونية، أو ميكانيكية، أو بالتصوير، أو بالتسجيل، أو بخلاف ذلك، دون
الحصول على إذن الناشر الخطي وبخلاف ذلك يتعرض الفاعل للملاحقة القانونية
والقضائية.

المحتويات

1	إدارة المال العام الفصل الأول: إدارة المال العام
3	الفصل الأول: إدارة المال العام
3	مقدمة:
3	مفهوم إدارة المال العام:
4	ماهية العناصر الأساسية التي تحكم إدارة المال العام كعملية إدارية؟
4	أولاً: التخطيط:
5	ثانياً: التنظيم:
5	ثالثاً: التوجيه:
6	رابعاً: الرقابة:
7	خامساً: التقويم:
7	إدارة المال العام والمتغيرات البيئية المؤثرة:
11	البيئة الاقتصادية العالمية:
11	عولمة الاقتصاد وعودة ظهور الازمات الاقتصادية:
12	الازمة المالية العالمية الراهنة والدعوة من جديد الى ضرورة تدخل الدولة:
15	اتجاهات إدارة المال العام:
17	المراجعة الداخلية الفصل الثاني: المراجعة الداخلية
19	الفصل الثاني: المراجعة الداخلية
19	اغراض المراجعة الداخلية:
20	خصائص الرقابة الداخلية
20	خطة تنظيمية:
21	الدقة الحسابية:
21	الرقابة على كفاءة استخدام الاصول:
21	الاصول الثابتة:
21	اهداف الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة:
21	الاجراءات الهامة للرقابة الداخلية على الاصول الثابتة:
22	المراجعة الداخلية للاصول الثابتة
22	المخزون السلعي:
23	الرقابة على المخزون السلعي
23	الرقابة الداخلية للمخزون
24	السجلات الرقابية للمخزون
24	قواعد المخازن في النظام المحاسبي
25	الحسابات الشخصية والنقدية
29	الرقابة على العمل وصرف الاجور
51	الرقابة الفصل الثالث: الرقابة
53	الفصل الثالث: الرقابة

53	..... مفهوم الإدارة ؟
53	..... مفهوم الرقابة
53	..... ما هي أهداف عملية الرقابة ؟
53	..... على ماذا تركز وظيفة الرقابة ؟
54	..... أهمية الرقابة وعلاقتها بالوظائف الإدارية الأخرى
55	..... خطوات عملية الرقابة:
57	..... قياس الأداء الفعلي:
59	..... المقارنة وتقييم الانحراف:
60	..... اتخاذ الإجراءات التصحيحية:
60	..... أسباب الانحرافات في الرقابة وطرق معالجتها:
61	..... أنواع الرقابة:
65	..... أدوات الرقابة:
67	..... الرقابة على مستوى الإدارات والأقسام:
72	..... خصائص نظام الرقابة الفعال:
73	..... مجالات استخدام الرقابة:
74	..... دور التكنولوجيا في عملية الرقابة:
75	..... معايير الرقابة:
75	..... أدوات وأساليب الرقابة:
79	..... الوصايا العشر لنظام الرقابة الفعال:
82	..... المدقق:
86	..... كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني:
100	..... مقومات نظام الرقابة الداخلية:
125	..... احكام عامة لمراجعة راس مال الشركات المساهمة:
133	..... نشأة وتطور الموازنة الفصل الرابع : نشأة وتطور الموازنة
135	..... الفصل الرابع : نشأة وتطور الموازنة
135	..... نشأة وتطور اتجاه موازنة البنود:
135	..... العوامل المؤثرة في نشأة وتطور الموازنة:
136	..... تعريفات الموازنة العامة للدولة:
136	..... تعريفات المنظمات الدولية:
139	..... دورة الموازنة العامة للدولة (مراحلها):
154	..... ما المتوقع من نظام موازنة التخطيط والبرمجة ؟
155	..... مستلزمات تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة:
160	..... مستلزمات وخطوات تطبيق موازنة الاساس الصفري:
161	..... النتائج التي أفرزتها عملية التطبيق:
163	..... الموازنة التعاقدية Accrual Budget مفهوم الموازنة التعاقدية:
164	..... سياسات تنشيط القطاع الخاص Privatization :

164	مفهوم تنشيط القطاع الخاص:
169	سياسات تنشيط القطاع الخاص البعد التطبيقي:
171	تنشيط القطاع الخاص في ظل نهج بيروقراطي حكومي:
172	تطبيق هذا النوع من السياسات في تنشيط القطاع الخاص يتخذ صيغتين:
189	إدارة المشتريات والمخازن الفصل الخامس: إدارة المشتريات والمخازن
191	الفصل الخامس: إدارة المشتريات والمخازن
191	تعريف الإدارة:
191	وظائف الإدارة:
201	الآثار السلبية المترتبة على عدم الاهتمام بالمخازن:
206	أسلوب المركزية واللامركزية:
208	مزايا مركزية ولا مركزية التخزين
209	علاقة إدارة المستودعات بالإدارات الأخرى
211	أمين المستودع:
217	نموذج حصر الاحتياجات الشاملة:
224	تصنيف وترميز المواد:
229	تحديد مستويات المخزون:
241	الشروط الموضوعية والشكلية في كتابة التقارير:
241	ثانياً: الشروط الشكلية في كتابة التقارير:
243	خطوات إعداد التقرير:
249	الفصل السادس: المستندات والوثائق والسجلات
249	مقدمه
249	المستندات والوثائق والسجلات المحاسبية:
263	الفصل السابع : نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS ومراحل خطة عمل تطبيق النظام
263	خطة العمل الخاصة في تنفيذ هذا المشروع بمراحله المختلفة:
263	أولاً: أهداف المشروع وغايته:
264	ثانياً: الوزارات والدوائر المشمولة بتطبيق النظام:
264	ثالثاً: العمليات المالية والمحاسبية التي يغطيها النظام:
265	رابعاً: مراحل العمل في تنفيذ المشروع:
266	نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يوفر معلومات موثقة ودقيقة وشاملة في وقت قياسي ... دور نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS وابعاده وانعكاساته في اعداد وتنفيذ السياسة المالية الحكومية:
273	رفع مستوى الدقة في تقديرات الموازنة:
276	رفع كفاءة وفعالية عمليات إعداد الموازنات الحكومية:
276	مأسسة عمليات متابعة وتقييم الأداء المؤسسي:
277	رفع فعالية عمليات إدارة التخطيط النقدي من خلال:
277	تسهيل عمليات تنفيذ الموازنة من خلال:

رفع فعالية عمليات الشراء الحكومي وتوفير آلية واضحة لمتابعة طلبات الشراء واستلام السلع والخدمات من خلال:	278
رفع كفاءة وفعالية تنفيذ إجراءات دفع المطالبات المالية من خلال توفير ما يلي:	278
اختصار الوقت والجهد في حصر مبالغ إيرادات الخزينة من خلال:	279
تحسين الرقابة الذاتية والوقتية للعمليات المالية والحد من الأخطاء من خلال ما يلي:	279
تحسين نوعية البيانات و المعلومات من حيث الدقة، والشمولية، والتوافق من خلال:	279
توفير البنية التحتية التكنولوجية الآمنة والمتطورة من خلال:	281
الحكومية الفصل الثامن: الحسابات الختامية الحكومية	283
الفصل الثامن: الحسابات الختامية الحكومية	285
أولاً: تعريف الحساب الختامي:	285
القواعد الفنية لإعداد الحسابات الختامية للجهات الحكومية	286
أولاً تعريف الحساب الختامي:	286
الحسابات الختامية للمنشآت	287
حساب التشغيل	287
حساب المتاجرة	289
حساب الأرباح والخسائر	290
القيود المحاسبية الفصل التاسع: القيود المحاسبية	295
الفصل التاسع: القيود المحاسبية	297
القيود المحاسبية:	297
القيود المحاسبية للإيرادات:	297
المراجع	319

الفصل الأول

إدارة المال العام

الفصل الأول: إدارة المال العام

مقدمة:

يشكل المال عصب الحياة لدى الافراد والمؤسسات والحكومات وينظر الى الطريقة التي يدار بها المال والوسائل المستخدمة في هذا كونها مؤشرا على نجاح او فشل الجهة التي تتولى ادارته.

وعندما يتعلق الامر بادارة المال العام يكون الموضوع حساسا جدا كونه يوضح علاقة الفرد والمؤسسة أو الحكومة مع المحيط، إذ يعد كل فرد في المجتمع مالكا أو صاحب حق فيه.

ومن هنا يشكل الاطلاع على طرق جباية المال واساليب تحصيله والتصرف به حقا للمجتمع افرادا ومؤسسات، كما إن النزاهة والشفافية في الحكم تفترض مثل هذا الحق.

وتفترض أيضا الرقابة والمسائلة التي غالبا ما تكون متركزة في الجانب المالي، الذي لا يستند فقط على تقديم التقارير وإنما بإخضاع إدارة المال العام لتدقيقات أخرى تحاول التقليل من حساسية التعامل مع الموارد المجتمعية وكيفية انفاقها.

مفهوم ادارة المال العام:

يمكن القول بان مفهوم إدارة المال العام مرتبط بالمفهوم السائد للإدارة فالإدارة -مجموعة من الأنشطة المتميزة الموجهة نحو الاستخدام الكفاء والفعال للموارد، وذلك لغرض تحقيق هدف ما، أو مجموعة من الأهداف.

او:- هي عملية تجميع لعوامل الإنتاج المختلفة من رأس مال ، قوى عاملة وموارد طبيعية، والتأليف بينها من اجل استغلالها بفعالية للحصول على الأهداف (اقل تكلفة ، اكبر قدر ممكن من الإنتاجالخ)

ويقصد بالموارد عناصر الإنتاج والتي يشار إليها بـ 6 m's وهي:

العنصر البشري	Manpower
المال	Money
السوق	Market
المواد	Materials
الأدوات والوسائل	Means
الإدارة	Management

ماهي العناصر الأساسية التي تحكم إدارة المال العام كعملية إدارية؟
هناك عناصر أساسية في هذا المجال غالبا مايصنفها الباحثون عل انها
اربعة عناصر والبعض الاخر يصنفها الى خمسة عناصر أساسية يمكن الإشارة
إليها باختصار كما يلي:

أولا: التخطيط :

ويقصد به التفكير المنظم الذي يسبق عملية التنفيذ من خلال استقراء
الماضي ودراسة الحاضر والتنبؤ بالمستقبل لصنع القرارات المطلوبة لتحقيق
الهدف بالوسائل الفعالة.

وتتضمن عناصر الخطة:

- 1- الهدف:- وهو النتيجة المراد تحقيقها.
- 2- السياسات :- وهي الأطر العامة التي تحكم العملية التنفيذية بحيث لا
يمكن الحياد عنها، وتوضع عادة من قبل الإدارة العليا لتوجيه وضبط
العمل في المستويات الدنيا.
- 3- الإجراءات وربطها بالزمن :- وهي العمليات المراد القيام بها وتحديد
زمن لتنفيذ كل عملية ، وكل إجراء "أي وقت البدء ووقت الانتهاء".

4- الوسائل والأدوات: يجب أن ينص في الخطة على الوسائل والأدوات المطلوبة لتنفيذ الأعمال.

5- الموازنة اللازمة لتنفيذ الإجراءات السابقة.

وفقا لهذا العنصر فأننا بحاجة الى معرفة أي وسيلة من وسائل إدارة المال العام تتضمن الأسس العلمية التي تتطلبها مرحلة التخطيط وتضمن انسيابية التفكير المنظم—فهل يتحقق ذلك عندما يتم اعتماد موازنة البنود!!!! ام موازنة الاداء!!!! ام الانواع الاخرى منها؟

ثانياً: التنظيم:

العنصر الثاني من عناصر أي عملية إدارية هو التنظيم. والتنظيم عبارة عن " عملية حصر الواجبات والنشاطات المراد القيام بها وتقسيمها إلى اختصاصات الأفراد ، وتحديد وتوزيع السلطة والمسؤولية وإنشاء العلاقات بين الأفراد ، بغرض تمكين مجموعة من الأفراد من العمل بانسجام وتناسق لتحقيق الهدف".

وفقا لهذا العنصر أي من الوسائل تضمن تحقيق افضل مايمكن من تنظيم للأنشطة وتتيح توزيعا للمسؤوليات بين الإدارات والأفراد وصولا الى تحقيق الاستثمار الافضل للموارد المتاحة ويحول دون الهدر للمال العام؟

ثالثاً: التوجيه:

العنصر الثالث من هذه العناصر هو التوجيه. ويعني " إصدار التعليمات والتوجيهات من الرؤساء إلى المرؤوسين لبدء العمل وكيفية إنجازه".

يحتل هذا العنصر أهمية كبيرة في أية عملية إدارية وحينما يتعلق الأمر بموضوع إدارة المال العام فان أهميته تتضاعف لان نجاح الإدارات الفرعية يعتمد على طريقة انسيابية التوجيهات التي توضح وتفسر الهدف المطلوب مثلما تعتمد على اسلوب التحفيز الذي يجعل الإدارات العامة في حالة استنفار قصوى للطاقات المتاحة لتحقيق الاهداف المرجوة.

نجاح هذه المرحلة يعتمد على الوسائل المستخدمة في إدارة المال العام.
- فهل ان جميع الوسائل التي تستخدم في إدارة المال العام تتيح انسيابية التوجيهات لتحقيق الهدف؟

ام ان الادارات لازالت تعتمد الوسائل التقليدية في إدارة المال العام بما يدفعها للتركيز على فكرة استنفاد التخصيصات قبل نهاية السنة المالية والتقيد بأسس الصرف وفقا للبند مهما كانت النتائج؟ ام ان التوجيهات التي تتيحها الوسيلة المعتمدة يتم التركيز فيها على كفاءة الصرف المالي ؟ ام على فاعليته ؟ ام على الاثنين معا؟

رابعاً: الرقابة:

نعني التأكد من أن التنفيذ تم طبقاً لما خطط له.
كما هو معلوم فان هناك وسائل رقابية متعددة تسمى بالرقابة الداخلية والرقابة الخارجية لكن فاعلية هذه المرحلة تستند على الطريقة التي يدار بها المال العام.

فاذا كانت طريقة تقدير الإيرادات وتخصيص النفقات العامة طريقة تقليدية فان الرقابة تتجه نحو التأكد من قدرة الوزارات على تحصيل الإيرادات واستنفاد التخصيصات خلال السنة المالية فقط .

واذا كان هناك أسلوب معتمد في التقدير والتخصيص يتعامل مع برامج قصيرة المدى وبعيدة المدى فان اساليب الرقابة ترقى الى مناقشة مدى واقعية الاهداف وكفاية التخصيص لكل برنامج لابل تمتد الرقابة الى مراجعة مدى فاعلية الاستمرار مقارنة بالكلفة.

وهنا نحتاج الى معرفة أي الوسائل المستخدمة تجعل من عملية الرقابة اكثر فاعلية؟

خامسا: التقويم:

مرحلة تشخيص الأسباب الحقيقية للانحراف وتصحيحها بما يتناسب مع هذه الأهداف ومتابعة الإجراءات التصحيحية، بحيث لا تتكرر الانحرافات والأخطاء.

وهي مرحلة متممة للرقابة وتحتاج الى قنوات تسهم في تفعيل الدور الرقابي والاستفادة منه بحيث تتحول التقارير الرقابية من مجرد تقارير الى واقع ملموس ينعكس على مرحلة التنفيذ ويغذي مرحلة التخطيط المستقبلية.

ويمكن القول ان الادارات تتفاوت في اهتمامها بهذه المرحلة : منها ما يغرق بالتقارير التي تعالج حالة الفساد الاداري وكيفية التخلص منه ومنها ما يراوح بين التحقق من صحة التنفيذ وكفاءة الصرف المالي.

في حين تجد ادارات اخرى تستخدم اساليب اكثر تطورا في التقويم اذ تعتمد تحليل الكلفة / المنفعة لكل نشاط بما يتيح لها القدرة على اتخاذ قرار للاستمرار بنفس النشاط او التوقف عنه. هذا ماسنوضحه في معرض حديثنا عن أنواع للوسائل المستخدمة في إدارة المال العام.

ادارة المال العام والمتغيرات البيئية المؤثرة:

تتأثر إدارة المال العام (كعملية إدارية) بجملة من العوامل والمتغيرات وكما مبين في أدناه:

العوامل السياسية: وتتمثل بالآتي:

أ. طبيعة نظام الحكم:

عندما يكون نظام الحكم برلمانيا فان هناك حملات انتخابية ومرشحين كل منهم يطرح برنامجا انتخابيا الذي يتضمن وعودا بتفعيل الاقتصاد في مجالات محددة.

وبالتالي فإن على الإدارات العامة الاستجابة بما يحقق الاهداف والبرامج المعلن عنها، وكما هو معلوم فإن مؤشر الاستجابة تعكسه الموازنة العامة للدولة كونها البرنامج السنوي الذي يعبر عن توجهات الحكومة وطموحاتها للإيفاء بوعودها.

وعندما يكون نظام الحكم شموليا فإن الاولويات ترتبة باهداف النظام وطريقة تعامله مع المحيطين الداخلي والخارجي، في بعض النظم الشمولية تختلط المالية العاملة بمالية الحاكم وتصبح القرارات مرهونة بطريقة تفكير النخبة التي تحكم.

وذلك ينعكس على الجوانب الاساسية في طريقة تحصيل الإيرادات وطريقة تخصيصها وما اذا كانت هناك عفوية في كيفية التخصيص او العفوية في الغاء لواستحداث بعض الأنشطة.

ب. طبيعة العلاقة بين الإدارة المركزية والمحلية:

كما هو معلوم فإن طبيعة العلاقة بين الإدارتين تتأثر بالعوامل السياسية السائدة وطبيعة نظام الحكم وان لهذه العلاقة تأثير كبير على إدارة المال العام فكلما كانت هناك علاقة متوازنة بين الإدارة المركزية والإدارة المحلية.

كلما ساعد في توجيه الموارد المتاحة باتجاه تحقيق سياسات تنموية وإستراتيجية تتناسب والظروف الاجتماعية والاقتصادية والبيئية مما سيؤدي إلى تطوير نظام حكم فعال يستجيب لمتطلبات المواطن ويسمح بتقليص دور المؤسسات المركزية.

ويحدد بوضوح الأدوار لكل من الإدارة المحلية والمركزية، وهنا تختلف الدول بحسب نظمها في تفويضها لدور مؤسسات المجتمع المدني وفي إيجاد قنوات تساعد في بلورة المطالب المتزايدة من القرية وصولا الى قلب المدينة ووضع الاولويات بطريقة تتناغم واهميتها من وجهة نظر المواطن وامكانيات الدولة.

ج. طريقة صنع السياسات العامة:

عُرفت السياسة العامة بداية بأنها الإطار الذي يلتزم به متخذ القرار وتمثل تجميعاً لعدد من القرارات "أو هي" مجموعة من الأهداف أو البرامج الأساسية، تصاحبها مجموعة من القرارات، تحدد كيفية صنع الأهداف أو كيف يمكن تنفيذها.

"هذا يعني انها مجالاً علمياً يعنى بالقضايا والأولويات المجتمعية وتتضمن كافة المجالات: مثل:

1- المجال الاجتماعي: وهو متصل بالاختيارات القيمة والدينية، وطبيعة

البناء الاجتماعي، والخصائص والظروف الإنسانية.

2- المجال المالي والاقتصادي والتجاري والإنتاجي: وهو متصل بشكل

النظام الاقتصادي والمصادر المالية وعناصر تفعيل العملية الإنتاجية

وتعزيز القدرة الاقتصادية والتنافسية للدولة.

3- المجال التربوي والتعليمي: وهي برامج تتعلق بتطوير قدرات العنصر

الإنساني من خلال نظام التعليم والتربية القائم.

4- المجال الصحي: أي خيارات النظام الصحي القائم في داخل المجتمع من

خلال تحديد أهداف ووسائل.

خلاصة القول:

كلما كانت هناك قنوات علمية لصنع السياسات العامة صار الطريق واضحاً

لمتخذي القرارات المالية في الحكومة عندما يخططون لسنة مالية قادمة أو

لسنوات مقبلة.

وبالنسبة لتسهيل عملية المصادقة على التخصيصات في البرلمان والعكس

بالعكس فيما لو كانت هناك غيبة وعدم وضوح في ترتيب الأولويات المجتمعية إذ

تتعدّد عملية المصادقة وترتّبك عملية التنفيذ بما ينعكس سلباً على إدارة المال

العام.

د. طبيعة المشاركة بعملية صنع واتخاذ القرارات:

إذا كان مفهوم القرار يعني: الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة واختيار الحل الأمثل من بينها. "فإن عملية إدارة المال العام تتأثر بالطريقة التي تصنع فيها القرارات.

تتفاوت الدول في الطريقة التي تعتمد عليها في عملية صنع قراراتها ذات الصلة بالمال العام بحسب عوامل سياسية واقتصادية بعضها يذهب إلى تشكيل لجان من خبراء (في كل سنة) لرسم الاسس العامة التي تستند إليها الوزارات في التعامل مع الإيرادات والتخصيصات وما على الإدارات إلا الالتزام بهذه الاسس.

وبعضها الآخر يطلب من الوزارات تقديم خططها وبيان رؤيتها لثلاث سنوات مقبلة ليتم مناقشتها وإقرارها لتكون بمثابة دليل للتخصيص والاستخدام وذلك حتى تتحمل الإدارات المسؤولية عن قراراتها.

وهناك من يذهب أبعد من ذلك ويدعو إلى توسيع المشاركة في اتخاذ القرارات تحت ضغوط سياسية تفرضها توجهات عالمية فتتراجع البدائل أمام متخذ القرار وتخضع عملية الاختيار من بين البدائل إلى عوامل متعددة وتتطلب قاعدة عريضة من المعلومات عن كل بديل.

وعندها يصار إلى توسيع قاعدة المشاركة حيث تسهم النقابات والجمعيات ومؤسسات المجتمع المدني والجهات المهنية كل حسب تخصصه لإثراء متخذ القرار بالمعلومات التي تساعد في صنع قراراته باتجاه تحديد حجم الموارد المطلوبة والتخصيص اللازم لكل قطاع.

البيئة الاقتصادية العالمية:

يمكن القول بأن إدارة المالية العامة في أي دولة تأثرت و تتأثر بما أفرزته مراحل اقتصادية مختلفة شهدها العالم ولازال يشهدها اليوم ويمكننا الإشارة باختصار الى هذه المراحل كما يلي:

سياسات التحول نحو القطاع الخاص في نهاية السبعينات وبداية الثمانينات: شهد عام 1979 وعقد الثمانينات بداية مرحلة جديدة من السياسات الرأسمالية بسماتها النيوليبرالية بقيادة المنظر النيو ليبرالي ملتون فريدمان الذي أسس لكف يد الدولة التدخل وإطلاق الحرية المطلقة لقوانين السوق.

وهنا سادت ظاهرة الخصخصة (التحول نحو للقطاع الخاص) التي تدعو الى إعادة النظر بحجم الانفاق الحكومي وإتاحة الفرصة للقطاع الخاص ليتنافس مع الإدارات الحكومية لتوفير وإنتاج الخدمات المجتمعية.

عولمة الاقتصاد وعودة ظهور الازمات الاقتصادية:

أما في تسعينات القرن العشرين أذ سادت مفاهيم العولمة ومانتج عنها من ازمات اقليمية.

وفي لحظة فقدان ثقة المستثمرين في الأسواق المالية والخدمية الآسيوية نتيجة لانفجار الفقاعة المالية التي تأسست عليها كافة الأشكال الاقتصادية الآسيوية، تم سحب الأموال الموظفة في المصارف الآسيوية مما أدى إلى إفلاس مصارفها وانهايار اقتصادياتها بشكل شبه كامل.

وهنا حاولت إدارة المال العام في الحكومات الآسيوية ضخ مبالغ مالية كبيرة في الأسواق المالية إلا إنها لم تستطع تجاوز أزمته.

الازمة المالية العالمية الراهنة والدعوة من جديد الى ضرورة تدخل الدولة:

يمكن القول بان اهم الاسباب الرئيسية التي ادت الى الازمة المالية العالمية الراهنة تتمثل في نقص او انعدام دور الدولة التدخلية (رقابة او إشرافا كافيا) على المؤسسات المالية الوسيطة.

حيث لاتخضع البنوك الاستثمارية لرقابة الهيئات المالية الحكومية التي تصدر شهادات الجدارة الائتمانية فالبنوك لم تكف بالتوسع بالقروض الاقل جودة وانما راحت باتجاه استخدام القرض الاول كونه رهن على قرض اخر.

وبالتالي استخدمت مايسمى (المشتقات المالية) لتوليد مصادر جديدة للتمويلألخ فنتج عن ذلك أزمة مالية على المستوى العالمي ألقت ولا زالت تلقي بضلالها على دول العالم كافة وهكذا صارت ادارة المال العام بوضع جديد يدعوها الى التدخل والمعالجة وما الى ذلك من نتائج على التخصيص والاستخدام.

العوامل الاجتماعية:

يقصد بالعوامل الاجتماعية تلك العوامل الديموغرافية التي تضغط على الجهات المسؤولة عن إدارة المال العام عندما تضع خططها المستقبلية ومنها: معدلات الفقر خلال السنوات الثلاثة الأخيرة.

نسبة العاملين / العاطلين

نسبة الموظفين الحكوميين /نسبة العاملين بشكل عام

نسبة النساء الى الرجال

الهرم السكاني ومعدل النمو السكاني

الحالة الاجتماعية(متزوج/أعزب)

نسبة سكان الريف / المدن

الخدمات المتاحة في الوسط القروي / الحضري
الحالة الصحية ونسبة الأطباء الى كل 1000 من السكان
كل هذه المؤشرات تعد عوامل ضاغطة على إدارة المال العام وتتطلب
توافر قاعدة من المعلومات الدقيقة لصانع القرار.

عوامل التطور التكنولوجي:

إذا كانت الحكومة التقليدية تسعى لتقديم وإدارة عدد ضخم جدا من الخدمات
والنظم لمواطنيها وأعمالها المختلفة الأخرى التي لا تحصى.
ويلاحظ ان التطور التكنولوجي لفرز ما يسمى بالحكومة الإلكترونية وهي
الحكومة التي تنظم وبطريقة إلكترونية العلاقات ما بين الحكومة والمواطن أو بين
الحكومة والأعمال بكافة أشكالها أو بين الحكومة والحكومة.

ان هذا التوجه يتطلب من إدارة المالية العامة اعادة النظر في طريقة ادارة
الخدمات للناس في المجالات الآتية:

في المجال الحكومي-الشعبي كيف تستطيع إدارة المال العام ان تعكس
الاداء الحكومي لتوصيل الخدمة إلى المواطن بدلاً من أن يصل هو إليها وذلك
باستخدام تكنولوجيا الإنترنت والاتصالات؟

في المجال الحكومي-المؤسسي كيف تستطيع إدارة المال العام ان تعكس
الاداء الحكومي لتنشيط الدورة الاقتصادية عبر تسهيل معاملات المؤسسات
التجارية سواء كانت مؤسسات محلية، إقليمية او عالمية؟

في المجال الحكومي-الخارجي كيف تستطيع إدارة المال العام ان تعكس
الاداء الحكومي بطريقة علمية وذات جدوى اقتصادية والاندماج بالمحيط
الخارجي من اجل تشجيع السياحة عبر تقديم خدمات ومعلومات سياحية عن البلاد
للمؤسسات السياحية؟ او كيفية تشجيع الاستثمار الخارجي؟

في المجال الحكومي - الحكومي كيف تستطيع إدارة المال العام الاستجابة لمتطلبات التطور التكنولوجي الذي يتطلب ردم الفجوة البيانية والإجرائية بين مختلف الوزارات والإدارات العامة وما يتطلب ذلك من سعي لرفع مستويات الكفاءة والفاعلية بين مختلف الوزارات والإدارات العامة وصولاً إلى مرحلة مكننة العمل الإداري الحكومي؟

جميع هذه المجالات وغيرها اخنت تفرض واقعاً جديداً على إدارة المالية العامة في معظم الدول التي لم تعد مخيرة بين أسلوب تقليدي وبين أسلوب تكنولوجي أكثر تطوراً.

تطورات الفكر الإداري:

كما هو معلوم فإن تطورات الفكر الإداري لم تكن بمعزل عن العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية وعوامل التطور التكنولوجي لابل هي نتاج لهذه العوامل جميعاً ومن أجل أن نوضح تأثير هذه التطورات الفكرية على حقل إدارة المال العام نلخصها كما يلي:

أ. عندما ساد الفكر البيروقراطي في بداية القرن العشرين صار التوجه نحو تطبيق موازنة البنود كونها وسيلة لإدارة المال العام تتضمن الأسس والمبادئ التي تحكم أداء الإدارات الحكومية وتعبّر عن جوهر التوجيهات البيروقراطية.

ب. عندما سادت مرحلة الإدارة العملية في ثلاثينات القرن العشرين والتي تدعو إلى تحليل أداء الأنشطة الإدارية والتركيز على الكفاءة ظهرت موازنة الأداء كونها وسيلة من وسائل إدارة المال العام (دون التخلي نهائياً عن موازنة البنود).

ج. في أربعينات القرن العشرين ظهر ما يسمى بمنهج الإدارة بالاهداف يتم التركيز فيه على بيان النتيجة المراد تحقيقها في تاريخ معين وبقياس معين.

وفقا لتوجهات هذه المرحلة فان على كل ادارة ان تجيب على الاسئلة الآتية:

السؤال الأول : أين نحن الآن؟

السؤال الثاني : إلى أين نريد أن نذهب؟

السؤال الثالث: كيف نصل إلى المكان الذي نريد ؟

وعلى ضوء هذه الإجابات يتم التخصيص والاستخدام.

استكمالا لتوجهات منهج الإدارة بالأهداف ظهر الاتجاه التخطيطي متمثلا
باعتتماد وسائل أكثر تطورا في التعامل مع المال العام فتم تطبيق موازنة التخطيط
والبرمجة والموازنة الصفرية ليتم من خلالها التأكيد على فاعلية الإنفاق
الحكومي وليس كفاءة فحسب وسنخصص محورا للتعلم بمفاهيم كل منهما
لاحقا.

اتجاهات ادارة المال العام:

الاتجاه التقليدي:

تختلف اتجاهات ادارة المال العام باختلاف الاهداف التي تقف وراءها
فعندما يرغب المشرع بفرض السلطة الرقابية من خلال ادارة المال العام فانه قد
اختار تاريخيا اتجاه ادارة المال العام من خلال موازنة البنود، وعندما اهتم
المشرع بقدرات ادارة المال العام وفاعلياتها فانه اختار الاتجاه الاداري المتمثل
بموازنة البنود.

وعندما تطورت آليات ادارة المال العام وظهرت مشكلة التخطيط، حينها
اهتم المشرع باليات التخطيط كوسيلة ناجعة لادارة المال العام، عندها ظهر
الاتجاه الجديد المسمى بالاتجاه للتخطيطي المتمثل بموازنة التخطيط والبرمجة
وبموازنة الاساس الصفري.

الفصل الثاني

المراجعة الداخلية

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية

يمكن تعريف المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية بأنها نشاط تقيمي مستقل داخل المنشأة بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية للمنشأة كأساس لخدمة الإدارة.

اغراض المراجعة الداخلية:

الفحص:

القيام بفحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتأكد من مسؤولية مديري الفروع والأقسام.

التقييم:

من المعروف ان التقييم السليم يمد الإدارة , بالمعلومات الكافية والدقيقة, ويحافظ على موارد المنشأة , ويقوم بمراقبة الخطوات التشغيلية, كما انه يقيم الكفاية المحاسبية, واطافة لما سبق فانه يقيم عمل جميع الإدارات التشغيلية.

مراقبة التنفيذ:

ان من اهداف المراجعة الداخلية مراقبة الإدارات المختلفة في تنفيذ الخطط الموضوعة لأعمالها.

الرقابة المحاسبية:

ان مهمة المراجع الداخلي هي التأكد من التوجيه المحاسبي السليم للمصاريف هذا وان رقابة التكاليف المعيارية هي خطة للإنتاج مترجمة في صورة رقمية كما ان متابعة الخطة تظهر الانحرافات في الأداء.

رقابة الاداء الاداري:

محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

ان وجود نظامين للتسجيل يستخدمان نفس المعلومات الاولية ويقوم بها مجموعتين منفصلتين من الموظفين فان هذا يعطي المراجع الداخلي نظاما رقابيا كبيرا.

قواعد الضبط الداخلي:

- 1 - جعل مسؤولية مشتركة بالنسبة للاصول القابلة للتحويل.
- 2 - اجراء الجرد المادي للاصول بواسطة اشخاص محايدين.
- 3 - ان يحصل كل شخص على اجازته السنوية ليقوم غيرة بعمله.
- 4 - كلما امكن لا بد ان يتم الفحص من طرف ثالث.
- 5 - ان لا يعهد لاي فرد باعمال تريد عن سلطته.
- 6 - ان يتم التسجيل الدفترى من واقع سندات عليها موافقة.
- 7 - ان يكون التسجيل من المستند مباشرة.

خصائص الرقابة الداخلية

خطة تنظيمية:

ان تكون الخطة مناسبة وبسطة وتضع حدودا للمسؤوليات.

تحديد الاختصاصات والمسؤوليات بدقة.

وجود اجراءات تسجيلية على الاصول والخصوم والدخل والمصروفات.

ان الغرض من وجود اجراءات التسجيل هو الحماية المادية للاصول بالمحافظة عليها من العوامل الطبيعية او السرقة.

كما يجب على المراجع الداخلي وضع ما يثبت القيام بالعمل مثل التوقيع او

الختم.

الدقة الحسابية:

الرقابة على كفاءة استخدام الاصول:

الاصول الثابتة:

ان الغرض الاساسي من الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة هو ليس الاحتياط ضد الاختلاس او السرقة او الغش حيث انها بطبيعتها لا تتعرض لمثل هذه الاخطار, وانما الغرض الاساسي هو الحصول على اقصى كفاية من راس المال المستثمر.

اهداف الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة:

من اهم اهداف الرقابة الداخلية على الاصول الثابتة هو احكام الاشراف على شراء الاصول الثابتة واقتنائها , وكذلك الحصول على اقصى كفاية ممكنة. ولا بد من توافر العناصر الرئيسية للرقابة الداخلية على الاصول الثابتة التي تتمثل في اعتماد تكاليف الشراء او الانشاء من واقع خطة للتكاليف المتوقعة وكذلك المحاسبة الفعلية للشراء او الانشاء.

الاجراءات الهامة للرقابة الداخلية على الاصول الثابتة:

- * وجود سجل تحليلي للاصول الثابتة.
- * وجود نظام للاعتماد ويتيح الموافقة المسبقة.
- * تقرير سريع يظهر ويحلل الانحرافات بين المصروفات.
- * وجود مرجع مكتوب ومعتمد عن سياسة المنشأة.
- * ان يتم شراء الاصل من خلال ادارة المشتريات.
- * ان يكون هناك نظام للجرد المادي.
- * ان يوجد نظام للاصول المستغني عنها.

المراجعة الداخلية للاصول الثابتة

وتتمثل في الرقابة على المصروفات الراسمالية ومراجعة المصروفات الايرادية.

كما على المراجع للتأكد من درجة استخدام الاصول او الارباح والخسائر الناتجة من العمل الكفاء او غير الكفاء للمعدات, ونبتاول الاصل من حيث:

الاصول التي يحصل عليها خلال العام وتكون مراجعته بالتأكد من فواتير الشراء ومحضر الاستلام والتوجيه المحاسبي السليم للقاتورة والتأكد من حساب الاستهلاك.

اما الاصول الموجودة سابقا فتكون مراجعتها بالتحقق من ان مجموع سجل الاصول يتساوي مع رصيد حساب الاصول بدفاتر الاستاذ, كما يقوم المراجع الداخلي بالجرد المادي للاصول ويتأكد من مواقعها.

المخزون السلعي:

يقوم المراجع الداخلي بالاحتفاظ في ملفاته ببيان عن المخزون المستهدف ويقارنه في فترات متقاربة بالمخزون الفعلي, وعليه ترجمة المخزون المستهدف عادة في صورة حد اعلى وحد ادنى للمخزون لغايات الاستخدام.

وهنا نركز على اهمية استخدام الدليل الرقمي لكل مادة وصنف حيث انه وسيلة فعالة لمنع شراء المواد بدون اعتماد مسبق, مع اعداد وصف مفصل لكل مادة يحمل نفس الرقم.

اما من ناحية استاذ المخازن الذي يتضمن حسابات لكل صنف يسجل فيه دخول وخروج الصنف, ومن واجب المراجع التأكد من ان كل اذن استلام بضاعة قد سجل في استاذ المخازن, وكذلك فحص بطاقات الصنف مع الجرد الفعلي والتأكد من الدليل الرقمي في الانونات والمستندات, وان التسجيل تم في نفس الشهر الذي قامت به العملية.

صرف المواد:

على المراجع الداخلي مراعاة ان مسؤولية صرف المواد يجب ان تحدد لادارة واحدة, حيث ان هناك خطورة اذا ترك امر طلب المواد للقائمين على الانتاج, من ان يطلبوا مواد جديدة بدلا من مواد لتتجت بصورة غير صالحة, وطالما ركزت سلطة الصرف في ادارة واحدة يطمأن ان المواد الصحيحة هي التي تستخدم.

الرقابة على المخزون السلعي

النفايات:

عند وجود نفايات يجب الاخذ بعين الاعتبار ان اذن النفاية موقعا عليه ومؤرخا, وانها قد نقلت من قسم الانتاج , ويجب التمييز بين النفايات عن سوء التشغيل يعتبر قسم الانتاج مسؤولا عنه , اما النفاية الناتجة عن سوء العامل فيجب ان يحمل بها العامل شخصا.

البضاعة تحت التشغيل:

هنا يوجه المراجع اهتمامه الى الاحتفاظ باوراق عمل تحتوي كشوفات رقابية, ويقوم بفحص قيمة البضاعة تحت التشغيل مع حساب المراقبة الذي يظهر قيمتها الاجمالية.

الرقابة الداخلية للمخزون

وظيفة الاستلام:

يعتبر هذه الوظيفة او الادارة مسؤولة عن تحديد الكميات والنوعيات ومطابقتها لامر الشراء, واكتشاف البضاعة التالفة المستلمة, وعليها اعداد محاضر الاستلام اللازمة, واخيرا سرعة تحويل البضاعة المستلمة.

وظيفة التخزين:

تتولى ادارة المخازن اشعار ادارة الحسابات مباشرة بالكميات المستلمة, ومكانها في المخازن.

وظيفة الصرف:

على هذه الادارة طلب امر صرف معتمد عن كل بضاعة تخرج من المخازن.

وظيفة الانتاج:

تحدد هذه الادارة المسؤولية عن المواد في ايدي المشرفين والملاحظين.

السجلات الرقابية للمخزون

نظام التكاليف:

لابد من وجود نظام مناسب للتكاليف حتي يمكن المحاسبة عن استخدام المواد الاولية وان تحدد بمكونات وقيمة البضاعة تحت التشغيل, وان تحسب قيمة مخزون البضاعة تامة الصنع, وهذا النظام يتكون من السجلات والمستندات, مثل اوامر الشراء, واوامر الصرف.

نظام الجرد المستمر:

تشكل السجلات في هذا النظام جانبا هاما للرقابة وتقل الى حد كبير من السرقة والضياع.

قواعد المخازن في النظام المحاسبي

قواعد عامة:

لا يجوز ان يتم استلام او صرف اي صنف الا عن طريق المخازن وان تحتفظ المخازن بالحد المناسب من المواد الصالحة للاستعمال وان تكون المخازن مستقلة محاسبيا عن الوحدات المستخدمة للاصناف.

الاستلام:

يتم استلام الاصناف من الموردين طبقا لعقود او اوامر التوريد.

صرف الاصناف:

يجب ان تصرف بانونات معتمدة.

ارتجاع الاصناف:

يبين في اذن الارجاع حالتها ونوعها وسبب الاعادة.

الفقدان والتلف:

يقوم على اساس التكلفة عند مطالبة المتسبب به.

التحقق من بطاقات الصنف والجرد السنوي:

على المراجع ان يتأكد من ان الكميات في المخازن تتماثل مع رصيد البطاقة, وان رصيد البطاقات يماثل رصيد استاذ المخازن.

اما بشأن الجرد السنوي فيتم تشكيل مجموعات منها مجموعة العد وهم موظفو المخازن, ومجموعة المتحققين وهم موظفون اخرون كما يتم تقسيم كل منهم الى مجموعات ويشرف على كل مجموعة مسؤول وبعد التحقق من الصنف يتم التوقيع عليه.

البضاعة المرسلة للتصنيع الخارجي:

عند ارسال بضاعة للتصنيع خارج المنشأة لابد من مراعاة ان المواد او السلع نصف المصنعة تخرج برقم وتعود برقم اخر وان المواد التي تخرج قد لا تعود نتيجة التلف لامر عادي وان البضاعة التي تخرج قد تعود مضافا اليها مواد اخري نتيجة التصنيع.

الحسابات الشخصية والنقدية

المدينون:

للاهتمام بهذا الموضوع يجب تقسيم العمل الى ادارات او وظائف متعددة منفصلة منها اعداد اوامر البيع الموافقة على منح الائتمان الموافقة على خروج البضاعة شحن البضاعة اعداد الفواتير مراجعة الفواتير الاحتفاظ بحسابات المراقبة واخيرا اعداد دفاتر استاذ العملاء.

وعند تحقيق هذا التقسيم فان فرصة التلاعب تتضاءل مع الاخذ بعين الاعتبار ان وظيفة اعداد الفواتير تعهد لشخص غير مسؤول عن دفاتر استاذ العملاء.

وان تحصيل ارصدة العملاء يقوم بها امين الصندوق ويرسل الايصالات للمسؤول عن دفاتر العملاء, ويجب الاهتمام بان عملية اعدام الديون تتم عن طريق مسؤول وتنقل لدفتر خاص بها وان تكون المراجعة الداخلية لحسابات العملاء بارسال كشوفات حساب شهرية.

اوراق القبض:

ان الرقابة الداخلية على هذا الحساب تتطلب ان الذي في عهده اوراق القبض لا يجب ان تكون له علاقة بالنقدية او السجلات, وان سحب او تجديد, او تسجيل ورقة القبض المرفوضة يجب ان يعتمد بتوقيع مسؤول.

الدائنون:

يتمثل نظام الرقابة في ان العمل يقسم بحيث لا يتولى موظفو دفتر المشتريات, الترحيل لحسابات الموردين.

النقدية

انواع التلاعب:

ان هناك الكثير من انواع التلاعب في النقدية نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر, تزوير الشيكات ومستندات الصرف, الجمع الخاطئ لدفتر النقدية, عدم تسجيل الايصالات وخاصة الايصالات العارضة مثل مبيعات الخردة او الاصول او تحصيل ديون معدومة.

القيام بتسجيل مبالغ خاطئة في قسيمة ايداع البنك, القيام بتسجيل المبلغ المحصل باقل من قيمته, خلق قيود وهمية في اليومية, المغالاة في الخصم المسوح به, التلاعب في تحويلات من حساب الى اخر.

تزوير الشيكات برفع قيمتها بعد التوقيع، تسجيل دين على انه معدوم و ثم
تحصيل قيمته، معاملة المبيعات النقدية على انها اجلة، زيادة قيمة المستندات بعد
دفعها... وغيرها الكثير.

المبادئ العامة لتحصيل النقدية:

ان من اهم المبادئ العامة لتحصيل النقدية، ان البريد الوارد لا يفتح الا
بواسطة مسؤول له علاقة بالنظم الادارية او المالية، والقيام بتسجيل النقدية
والشيكات عند استلامها مباشرة.

مراعاة ان اي تسديدات بشيكات يجب ان تودع في البنك مباشرة، ان تكون
الرقابة على الاموال المحصلة يوميا من الاجراءات العادية، مراعاة ان النقدية
المستلمة تودع يوميا بالبنك، واخيرا ان تحمل الايصالات ارقاما متسلسلة.

الرقابة الداخلية لعمليات النقدية:

النظام العام للنقدية:

يحسن هنا تخصيص ادارة خاصة بالخزينة لاستلام ودفع النقدية وتسجيلها
وان تراعي هذه الادارة، تقسيم العمل في ادارة الخزينة، عدم ترك المبالغ كبيرة
في عهدة الصراف، القيام بعمليات جرد مفاجئة، ان يكون تحرير الشيكات من
مقتضى اوامر الصرف، القيام بعمل تأمين على امين الصندوق (الصراف)
واخيرا التأكد من مطابقة رصيد البنك.

مراقبة عمليات الدفع:

من اعمال مراقبة عملية الدفع ان يعتمد امر الصرف قبل الدفع، المراجعة
قبل الصرف والتسديد بشيكات كلما لمكن، واخيرا ارسال القيمة المسددة بالبريد
المسجل في حالة عدم حضور المستفيد.

مراقبة عمليات التحصيل:

تقسم التحصيلات الى تحصيلات عن طريق المنشأة مباشرة تحصيلات بواسطة البريد، تحصيلات بواسطة المندوبين او المحصلين، تحصيلات بواسطة الفروع.

يجب مراعاة ان تكون الايصالات متسلسلة والتحقق من الارقام، مطابقة صور الايصالات مع قسائم الايداع، التأكد ان مجموع قسائم الايداع مطابق لدفتر النقدية وحساب البنك.

المدفوعات النقدية:

في حالة المدفوعات النقدية هناك الكثير الذي يجب مراعاته، منها ان تحمل الشيكات ارقاما متسلسلة، ان يسأل المراجع عن كل شيك وان يتأكد من الشيكات الملغاة، ان تستخدم نظام السلف المستديمة للمصرفات النثرية مراعيان ان لا تزيد السلفة عما حددته الادارة.

ان لا يسلم اي مبلغ ما لم يكن امر الصرف موقعا، ان تحدد المبالغ التي يمكن صرفها من السلفة المستديمة، ان لا يستلم سوي الشيكات الخاصة بالسلفة، ان تكون فترة السلفة محددة وقصيرة، واخيرا ان يتم جرد مفاجئ لسلفة المصاريف النثرية.

الرقابة على عمليات الشراء:

يجب على المراجع الداخلي ان يقوم بمقارنة امر الشراء مع طلبات الشراء، التأكد من تقدم عدد من الموردين باسعارهم وان الاختيار تم على اساس سليم، التحقق من ان فاتورة الشراء تطابق محتوياتها صورة امر الشراء وسندات الاستلام.

وعلى المراجع التأكد ان صورة اوامر الشراء تستلم فورا، ويتم اعداد اذن دخول البضاعة وان اذن الانخال متسلسلا.

كما انه من مهمات المراجع الداخلي ان يفحص نظام حفظ المستندات الخاصة بعمليات الشراء, وكذلك فحص ادوات قياس البضاعة.

اما عن عمل مراقبة الانتاج, فانه يحفظ في ادارة مراقبة الانتاج سجل يتضمن تسجيلًا للكميات المطلوبة مع التأكد ان رقم الدليل للبضاعة يطابق الرقم على امر الشراء, وان اي كميات اكثر من المطلوب يبلغ عنها الادارة فورًا.

الرقابة على العمل وصرف الاجور

وسائل التأكد من عدم ادراج اسماء وهمية:

- 1 - تخصيص بطاقة لكل عامل للحضور والانصراف.
- 2 - مراجعة بطاقات الشغل مع بطاقات الدوام.
- 3 - التحقق من العمال بواسطة رئيس العمال.
- 4 - توقيع رئيس العمال على بطاقة كل عامل بالقطعة.
- 5 - الحصول على ترخيص مسبق بالعمل الاضافي.
- 6 - الحصول على اذن مغادرة كتابي عند الخروج نهارًا.
- 7 - ان من يعد كشف الرواتب والاجور غير من يعد المخلقات.
- 8 - ان يقوم بالصرف اشخاص غير الذين اعدوا الكشوفات او المخلقات.

دفع الاجور:

على المراجع التحقق من قوائم الاجور مع قوائم العمال, والتحقق من الاجور الاساسية مع قائمة الاجور في قسم الافراد, واخيرًا عليه التأكد ان زيادة الاجور قد تم اعتمادها خطيًا.

صرف الاجور:

عند صرف الاجور يجب حضور رئيس العمال المباشر لكل قسم, وعدم صرف اجر عامل لآخر ما لم يبرز تفويضًا رسميًا بذلك, والاهم من ذلك حصول الصراف على التوقيعات باستلام الاجور.

استخدام العينات في التدقيق:

أكدت المعايير المحلية والإقليمية والدولية على ضرورة اللجوء لاستخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المشروع وتعدد عملياته، فقد بين المعيار رقم 530 من المعايير الدولية أن عملية اختيار المفردات تكون واحدة من ثلاثة أشكال :

1. التدقيق بنسبة 100% وهذا لا يتناسب مع الإجراءات لاختبارات الرقابة ولكن يتناسب مع الاختبارات الجوهرية خاصة للقيم العالية أو في حالة وجود مخاطر هامة.

2. اختبار بعض البنود المحددة وذلك حسب ما يراه المدقق مناسباً والبنود المحددة يمكن أن تشمل:

(a) البنود ذات القيم العالية أو ذات الخصائص المحددة مثل أنها تتعرض عادة للمخاطر.

(b) البنود التي تزيد عن حجم معين أو عن حد معين.

(c) بعض البنود التي تستخدم للحصول على معلومات عن طبيعة المنشأة وعملياتها ومخاطر الرقابة.

(d) بعض البنود من أجل اختبار الأنشطة الرقابية.

3. استخدام العينات : والتدقيق باستخدام العينات هو تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من مفردات نشاط معين (كأنشطة المخزون) أو صنف معين من النشاطات (كعمليات التحصيل) أو صنف معين من العمليات.

والسؤال ما هي العمليات التي لا تدخل ضمن معنى المعاينة؟؟

(a) تدقيق مجتمع معين بنسبة 100%.

(b) تدقيق نشاط معين بأكمله من أجل دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية.

(c) القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين.

(d) استخدام الإجراءات التحليلية.

ما هو سبب استخدام العينات؟؟

يكمُن السبب الرئيس في استخدام العينات إلى تعذر القيام بعمليات الفحص الشامل وذلك يرجع لكبر حجم المشروعات وتعدد العمليات فيها وتنوعها علاوة على ارتفاع التكاليف عند القيام بالفحص الشامل ولكن هناك مشكلة عند استخدام العينات.

ما هي المشكلة باستخدام العينات:

يمكن القول بأن عملية استخدام العينات يرافقها مخاطر وهي خطر المعاينة والذي هو ينتج عن احتمال خروج المدقق بنتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع.

هل يمكن للمراجع إلغاء أو تخفيض هذه المخاطر؟؟

لا يمكن للمراجع إلغاء المخاطر المرتبطة بالمعاينة، ولكن يمكن له تخفيض هذه المخاطر وذلك باختيار عينة ممثلة للمجتمع.

كيف يمكن اختيار عينة ممثلة للمجتمع؟؟

عندما يختار المراجع عينة من مجتمع ما بهدف الحصول على عينة ممثلة للمجتمع، فإنه من الصعب أن يعرف هل العينة التي قام باختيارها ممثلة للمجتمع أم لا حتى بعد الانتهاء من المعاينة.

ولكن يمكنه زيادة احتمالية أن تكون العينة ممثلة للمجتمع عن طريق زيادة الحذر عند تصميم واختيار واختبار وتقييم العينة والحصول على عينة تكون خصائصها تطابق خصائص المجتمع.

مثال إذا كان المدقق يختبر فواتير المشتريات للتحقق من وجود ختم بعبارة (مدفوع) على كل فاتورة شراء تم دفع قيمتها، وكان مجتمع الفحص يتكون من 200 فاتورة ومشتريات وكان لدينا معلومات بأن هذا المجتمع يحتوي 8 فواتير غير مختومة أي ما نسبته 4% من المجتمع.

واختار المدقق عينة من 50 مفردة وبفرض وجد عدد فاتورتين في العينة غير مختومة (غير مطابقتين) فهذا يعني أن العينة ممثلة تماماً للمجتمع (نسبة

الخطأ 4%) أما إذا لم يكتشف أي فاتورة أو اكتشف 3 فواتير غير مختومة فتكون العينة ممثلة للمجتمع تقريباً أم بفرض أنه وجد 4 أو 5 أو 6 فواتير فهذا يعني أن العينة غير ممثلة للمجتمع.

ماذا يعني أن العينة غير ممثلة للمجتمع؟؟

يعتبر عدم تمثيل العينة للمجتمع أو أن نسبة تمثيلها غير عالية وجود مخاطر وتسمى مخاطر للمعاينة، وهي بسبب أن العينة لا تحتوي خصائص المجتمع أو أنها تحتوي على جزء بسيط من هذه الخصائص.

ولكن قد يكون سبب هذه المخاطر هو المدقق نفسه أو مساعديه، بسبب عدم قدرته على تمييز الانحرافات أو الأخطاء الموجودة في العينة أو عدم استخدام إجراءات التدقيق المناسبة.

مثال: استخدام أسلوب المصادقات وتطبيقه على العينة بشكل غير ملائم، أو اختبار مستندات لا تناسب الهدف من التدقيق أو عدم القدرة على الوصول للاستنتاج السليم من العينة بالرغم من تحديد حجم العينة واختيارها بشكل سليم كل ذلك يؤدي إلى وجود مخاطر غير مرتبطة بعملية المعاينة ولكن مرتبطة بقدرة وكفاءة المدقق.

إذاً ما هي مخاطر العينات بشئ من التفصيل؟؟

ما هي مخاطر العينات Sampling Risks؟؟

إذا كان هناك احتمال بأن العينة غير ممثلة للمجتمع بشكل مناسب على الرغم من اتخاذ كل الإجراءات اللازمة لتكون ممثلة فنسمي ذلك بمخاطر العينة.

ماهي أنواع المخاطر المرتبطة بالعينات؟؟

ترتبط مخاطر العينات بكل من الاختبارات التفصيلية، واختبارات نظام الرقابة.

أولاً: المخاطر المرتبطة بالاختبارات التفصيلية وهي قسمين:

A. مخاطر الرفض الخاطئ Risk of Incorrect Rejection

وهي مخاطر من النوع الأول حيث يرفض المراجع القوائم المالية بناءً على نتيجة العينة مثلاً، وقد يكون للواقع غير ذلك، فنتائج العينة قد تكون شيء ولكن نتائج الفحص الشامل لو أجريت ستكون شيء آخر مختلف.

وتعرف كذلك بأنها المخاطر الناشئة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين محرف مادياً (يحتوي على أخطاء هامة) بينما واقع المجتمع لهذا الرصيد لا يحتوي على تحريفات مادية، وقد يؤدي ذلك بالمدقق لتوسيع حجم العينة وبالتالي زيادة التكاليف للتدقيق مما يؤدي بالتأثير على كفاءة عملية التدقيق.

B. مخاطر القبول الخاطئ Risk of Incorrect Acceptance

وهي مخاطر من النوع الثاني وتنتشأ عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريفات مادية بينما واقع مجتمع هذا الرصيد فيما لو فُحص فإنه يحتوي على تحريفات مادية.

أي أن المدقق قد يقبل قوائم مالية بها أخطاء أو تحريفات غير مقبولة لأن نتيجة العينة تدعم ذلك القبول، وأيضاً هذا النوع من الأخطاء يؤثر على فاعلية عملية التدقيق لأن نتيجة حكم المدقق لم تكن صحيحة.

ثانياً: المخاطر المرتبطة باختبارات الرقابة وهي قسمين

أ - مخاطر زيادة الاعتماد Risk of Overreliance

وتعني مخاطر تقييم الرقابة بشكل منخفض جداً وهي ناشئة عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بناءً على العينة بمستوى يزيد عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما واقع الأمر قد لا يكون كذلك، معنى ذلك إن الإجراءات الرقابية

التي وضعها العميل في نظام الرقابة الداخلية هي إجراءات غير كافية لتتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة المخططة أو المقدرة خلال عملية التخطيط.

ولو كانت إجراءات الرقابة التي وضعها العميل كافية فإن قرار المراجع بزيادة الاعتماد عليها هو قرار سليم، وبالطبع النتيجة التي يتوصل لها المراجع في حال عدم كفاية الإجراءات الرقابية ستكون نتيجة تؤثر على فاعلية التدقيق.

ب - مخاطر قلة الاعتماد Risk of Underreliance:

وتعني مخاطر تقييم الرقابة بشكل مرتفع جداً وهي ناشئة عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بناءً على العينة بمستوى لا يؤيد مخاطر الرقابة المخططة (بمستوى يقل) بينما واقع الأمر قد لا يكون كذلك، بل قد يؤيد مخاطر الرقابة المخططة.

معنى ذلك أن نظام الرقابة الداخلية الذي وضعه العميل فعال بشكل يؤيد المخاطر المخططة وفي هذا النظام من الإجراءات ما يتناسب مع مستوى مخاطر الرقابة المقدرة في عملية التخطيط، ولو كانت الإجراءات الرقابية الموضوعية غير كافية لكان قرار المراجع بتقييم مخاطر الرقابة بمستوى يقل عن المستوى المخطط سليماً.

أيضاً هذا النوع من المخاطر يؤثر على فاعلية وكفاءة التدقيق مما قد يؤدي بالمدقق لزيادة الاختبارات التفصيلية وهذه الزيادة قد تكون غير مبررة وتؤدي لزيادة التكاليف لعملية التدقيق.

ما هي الطرق المناسبة للمعاينة Sampling Methods

إذا سلمنا بأهمية المعاينة واستخدامها وضرورة تمثيلها للمجتمع بشكل مناسب حتى نخفض من مخاطر المعاينة ولا نسقط في قرارات غير سليمة فلا بد أن نتعرف الطريق الأفضل لاختيار العينة الأنسب، وطرق المعاينة يمكن تقسيمها إلى طريقتين أساسيتين هما:

أ- الطريقة الحكمية أو غير الإحصائية.

ب- الطريقة الإحصائية.

وتتشابه الطريقتان في أن كلا منهما يتضمن تخطيط العينة من أجل التأكد من أن اختبارات التدقيق تم تنفيذها بشكل يحقق المستوى المرغوب فيه من مخاطر العينات ويقال من احتمال حصول الأخطاء التي لا تتعلق بالعينات.

وكل من الطريقتين يتضمن اختيار حجم العينة وتنفيذ الاختبارات واستخلاص النتائج بناءً على اختبارات التدقيق.

أما الاختلاف بين الطريقتين يكمن في أن طريقة المعاينة الحكيمة أو غير الإحصائية تعتمد على حكم المدقق المهني بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها.

لذا من عيوبها أنها لا تمكن المدقق من الخروج بنتائج كمية ولا توفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقويم النتائج للعينة.

أما المعاينة الإحصائية فهي تعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية.

ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل موضوعي أكثر من الطريقة السابقة، كما وتمكن المدقق من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي وتساعد على اختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع الدراسة.

ما هي الأساليب المستخدمة لاختيار مفردات العينة سواء الإحصائية أو غير الإحصائية؟؟

الأساليب المستخدمة إما احتمالية أو غير احتمالية:

والأسلوب الاحتمالي يعني إعطاء فرصة لكل مفردة من مفردات المجتمع نسبة احتمال ظهور معروفة ويتم اختيار المفردات بشكل عشوائي.

أما الأسلوب الغير احتمالي فيعني استخدام الحكم المهني بشكل كامل في اختيار مفردات العينة.

إذا الفرق في استخدام الأسلوب الاحتمالي عن الأسلوب الغير احتمالي أن المدقق إذا استخدم الأسلوب الاحتمالي فليس أمامه إلا الطرق الاحتمالية لاختيار مفردات العينة بينما إذا استخدم الأسلوب الغير احتمالي فله الخيار في الطرق الاحتمالية أو الغير احتمالية لاختيار للمفردات.

أمثلة على أساليب اختيار العينة غير الإحصائية:

- أن يتم اختيار نسبة من البنود مصادفة.
- اختيار جميع عناصر نشاط معين أو جزء منها على فترة معينة مثلاً مشتريات شهر 6.
- اختيار العناصر المهمة مثل أعلى 10 أرصدة للمدينين.

أمثلة على أساليب اختيار العينة الإحصائية:

توجد مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها وهذه أهمها:

1- الاختيار العشوائي Random Sampling

وهي تعطي فرصة متساوية لجميع المفردات لتكون ضمن مفردات العينة وتعتمد على جداول الأرقام العشوائية.

2- العينة المنتظمة Systematic Sampling

وهي طريقة أخرى من طرق الاختيار العشوائي حيث يقسم حجم المجتمع على حجم العينة، ويتم اختيار أول مفردة بطريقة عشوائية ثم اختيار باقي المفردات بإضافة المدى (ناتج القسمة) في كل مرة وقد لا تكون مفردات المجتمع مرقمة بل يرقمها المدقق.

3- الاختيار الطبقي Stratified Sampling

وتستخدم إذا كان مجتمع الفحص غير متجانس، فيقسم المجتمع لطبقات متجانسة مثل المدينين يمكن تقسيمها حسب فئات للأرصدة، ثم نختار

عينة منتظمة من كل طبقة أو بالجداول العشوائية، وتستخدم هذه الطريقة عادة مع طريقة معاينة المتغيرات، أما طريقة معاينات الوحدات النقدية فتستخدم لها طريقة تعتمد على الحجم وتسمى الطريقة النسبية للحجم.

4- الاختيار العنقودي Clustering Sampling

حيث يقسم المجتمع الى مجموعات (عناقيد) ويتم اختيار مجموعات تمثل هذه العناقيد ومن ثم تختار عينة من كل مجموعة تم اختيارها ويجري فحص واختبار العينة، مثلا اذا كانت مستندات القبض تحفظ في ملفات فيتم اختيار ملف ومن ثم اختيار عينة من هذا الملف.

هل نستخدم مناهج معينة أو خطط لعملية المعاينة ولماذا؟؟

لا بد من استخدام خطة معينة من خطط المعاينة !! ذلك لأن هذه الخطط تتناسب مع عملية الاختبارات.

ما هي الخطط للمعاينات وما هي الاختبارات التي تستخدم لها هذه الخطط؟؟
هناك العديد من خطط المعاينة التي يستخدم بعضها في المعاينة الخاصة باختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات، وقد تستخدم المعاينة غير الإحصائية أو الإحصائية والتي تسمى معاينة الصفات.

وهناك خطط معاينة تستخدم في الاختبارات التفصيلية للأرصدة، وتستخدم المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية باستخدام معاينة الوحدة النقدية، أو معاينة المتغيرات.

أولا: معاينة الصفات أو الخصائص:

وتبحث في وجود أو عدم وجود صفة معينة أو خاصية معينة في المجتمع أو قياس مدى تكرار حدث معين مثل عدد المرات التي يوجد فيها فواتير بيع غير مرخص بها.

ما هي خطوات عملية معاينة الصفات؟؟

تشتمل هذه الخطوة على عدة خطوات هامة لإظهار صحة العمل بها وهي:

1- تحديد هدف المعاينة : والهدف عادة بشكل عام هو التأكد من مدى فاعلية

تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحقق من وجود صفات أو خصائص رقابة معينة.

مثل: التأكد من أن عملية البيع تتم حسب الأصول ووجود أوامر بيع متسلسلة ومعتمدة ووجود مستندات شحن للبضاعة، والتأكد من أن جميع فواتير المشتريات التي دفعت ختمت بعبارة (مدفوع).

2- تحديد مجتمع الفحص ووحدة المعاينة: مجتمع الفحص هو مجموعة

العمليات التي يتم اختبارها والتي تتفق مع هدف التدقيق المحدد، ففي حالة المشتريات أو المبيعات تكون فواتير الشراء أو البيع هي مجتمع الفحص أما الفاتورة الواحدة من المشتريات أو المبيعات فتكون هي وحدة المعاينة.

3- تحديد الخاصية موضع الاهتمام (أو ما يسمى شروط الانحرافات): وهذا

يشمل تحديد الخاصية التي يبحث عن عدم تحقيقها، وتحديد معدل الانحراف الممكن قبوله ومخاطر الرقابة ومستوى الثقة ومعدل الانحراف المتوقع في المجتمع كما يلي:

1/3 مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً (أو ما يسمى

مخاطر زيادة الاعتماد) التي يقبلها المدقق والتي يقابلها نسبة الأمان التي

يهدف للمدقق للحصول عليها وعادة ما تكون هذه المخاطر 5% ويقابلها

مستوى أمان 95% إذاً هناك علاقة عكسية بين هذه المخاطر وحجم

العينة.

2/3 معدل الانحراف المقبول (أو ما يسمى أحياناً بحد الدقة الأعلى

المرغوب) فمثلاً إذا قرر المدقق أن معدل الخطأ المتوقع في المجتمع هو

2% وأن المدقق يقبل بحدود للخطأ مقدارها +1% من المتوقع فهذا يعني 2%+1%، وقد يعبر عن هذا المدى بقيم مالية.

مثلاً قد يحدد المدقق الانحراف المقبول بأن يقدر قيمة فواتير البيع الممكن تعرضها للانحراف بدون أن يكون لها تأثير مادي على إجمالي المبيعات ثم يقوم بتحويلها إلى نسبة.

فإذا كان إجمالي المبيعات 1000000 دينار والمدقق يعتقد بأن 10000 دينار من فواتير المبيعات يمكن تعرضها للانحراف دون أن يكون لها تأثير مادي فإن معدل الانحراف المقبول هو $10000 \div 1000000 = 1\%$.

3/3 معدل الانحراف المتوقع في المجتمع (أو معدل الخطأ المتوقع): ويقدر المدقق ذلك بناء على الخبرة السابقة ويمكن أن يعدل تقديراته التي قام بتحديدتها في السنوات السابقة، وهذا لا يتناقض مع معدل الانحراف المقبول، فقد يكون معدل الانحراف المقبول أعلى أو أقل من المتوقع. لذلك توجد علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع وحجم العينة.

تحديد حجم العينة: ويتحدد حجم العينة بناء على العوامل المذكورة في الفقرة السابقة وهي مستوى الدقة المطلوب (معدل الانحراف المقبول) ومستوى الثقة (أو المخاطر) والمعدل المتوقع للانحراف.

معاينة الوحدة النقدية

تعتبر هذه الطريقة إحدى طرق المعاينة الإحصائية التي طورت لاستخدامها من قبل المدققين بشكل خاص ويمكن استخدامها في الاختيارات الجوهرية للأرصدة والعمليات ويطلق عليها أحياناً طريقة المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم. ويمكن استخدام هذه الطريقة في حال كون عدد الوحدات في المجتمع غير معروفة في بداية عملية المعاينة وتغاير المجتمع كذلك غير معروف، وكذلك إذا

كان المدقق يتوقع إما عدم وجود تحريفات أو كان يتوقع وجود تحريفات بالتضخيم.

ويفضل استخدام هذه الطريقة في معاينة الحسابات المدينة والاستثمارات في الأوراق المالية واختبارات المخزون عندما يتوقع وجود اختلافات قليلة وإضافات الأصول الثابتة.

ما هي خطوات هذه المعاينة؟؟

خطوات المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم تشمل:

- 1- تحديد الهدف من المعاينة.
 - 2- تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة.
 - 3- تحديد حجم العينة.
 - 4- تحديد طريقة اختيار مفردات العينة.
 - 5- تنفيذ عملية المعاينة واختيار المفردات واختبارها.
 - 6- تقويم نتائج العينة.
- ولا تختلف هذه الخطوات كثيراً عن خطوات معاينة الصفات أو الخصائص ما عدا أن معاينة الصفات تتطلب تحديد الخاصية موضع الاهتمام.

شيء من التفصيل للخطوات السابقة لمعاينة الوحدة النقدية

- 1- تحديد الهدف من المعاينة:
- عادة يكون الهدف في هذا النوع من المعاينة هو الحصول على الأدلة بأن القيمة المسجلة في رصيد معين لا تحتوي على تحريفات مادية، فعلى سبيل المثال إذا فرض أن رصيد اللزم المدينة مسجل دفترياً بقيمة 800000 دينار، فالهدف في هذه الحالة التحقق من أن هذه القيمة غير محرفة مادياً.

2- تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة:

مجتمع الفحص عادة إما أن يكون مجموعة العمليات المالية أو رصيد حساب معين، وفي المثال السابق مجتمع الفحص هو الذمم المدينة. وفي العادة قد يحدد المدقق الأرصدة المدينة فقط أو الأرصدة الدائنة فقط أو الأرصدة الصفرية فقط أو جميع أرصدة الذمم المدينة.

وفي هذه الحالة فإن وحدة المعاينة هي الوحدة النقدية الواحدة (الدينار) فالدينار يمثل وحدة المعاينة لأنه يتم استخدام هذه الوحدة كخطاف يتم عن طريقه سحب الوحدة المنطقية.

حيث أن وحدة المعاينة المنطقية قد تكون حساب معين، أو مستند معين فوحدة المعاينة المنطقية تتكون من مجموعة من الدنانير وبالتالي فإن احتمالية ظهور الوحدة المنطقية في العينة يتناسب مع عدد الدنانير في هذه الوحدة.

ومن هنا جاءت تسمية هذا النوع من المعاينة (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم) حيث أنه كلما زاد عدد الدنانير الخاص بالوحدة المنطقية كلما زادت احتمالية اختيارها.

ولا بد من الإشارة هنا إلى ضرورة استثناء الأرصدة السالبة والتي تساوي صفر من عملية المعاينة بهذه الطريقة لأن هذه الأرصدة ليس لها فرصة ظهور في العينة، وفي مثالنا هنا فإن وحدة المعاينة المنطقية هي الذمم المدينة الواحدة.

3- تحديد حجم العينة:

في حالة استخدام منهجية معاينة الوحدة النقدية (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم) فإن المعادلة التالية تستخدم لحساب حجم العينة وهي :

$$n = \frac{BV}{t \times E} \times 100$$

حيث أن : n حجم العينة number

BV القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص Book Value

RE معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ

TM قيمة الانحرافات المقبولة

AM قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع

EF معامل للتوسع الخاص بالانحرافات المتوقعة

مثال:

- القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص:

بفرض أن القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص هي قيمة رصيد الذمم المدينة والتي تم اعتبارها 800000 دينار ويلاحظ من المعادلة أن لها تأثير مباشر على حجم العينة حيث أنه كلما زادت القيمة الدفترية لمجتمع الفحص كلما زاد حجم العينة.

- معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول:

من أجل تحديد مستوى مخاطر القبول الخاطئ لابد من أخذ عدة عوامل بعين الاعتبار وهي مستوى مخاطر التدقيق المقبولة وهو مستوى المخاطر التي يقبلها المدقق ونتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية.

فإذا استنتج المدقق على سبيل المثال بأن نظام الرقابة قوي وكانت نتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية لا تشير إلى وجود تحريفات فإن ذلك يزود المدقق بدرجة عالية من الطمأنينة وبالتالي فإن مخاطر القبول الخاطئ التي يقبل بها المدقق يمكن أن تكون عالية وكذلك العكس. وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة ترونها بمعاملات الثقة.

جدول

المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم (صفر)

مخاطر القبول الخاطئ	%1	%5	%10	%15	%20	%25	%30	%37	%50
معامل الثقة	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	0.70

- قيمة الانحرافات المقبولة (مستوى المادية المقبولة):

قيمة الانحرافات المقبولة تمثل الحد الأعلى من الانحرافات التي يقبل المدقق بوجودها في الحساب بدون اعتبارها مادية وهناك علاقة عكسية بين مستوى المادية وحجم العينة.

فإذا قرر المدقق بأن مستوى المادية فيما يتعلق بتدقيق الذمم المدينة يساوي 5% من إجمالي القيمة الدفترية لها فإن مستوى المادية يكون 40000 دينار.

- قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع محل الفحص:

يقوم المدقق بتحديد قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع بناءً على خبرته السابقة والاستفسارات التي يقوم بها سواءً من الإدارة أو المدقق السابق أو من المدقق الداخلي.

وعادة يتم استخدام هذا التقدير ليعوض عن مخاطر الرفض الخاطئ لأن المدقق في هذه المعاينة معني بشكل رئيس بمخاطر القبول الخاطئ أما مخاطر الرفض الخاطئ فبشكل غير مباشر.

وعندما يكون هناك انحرافات متوقعة فإنه يتم استخدام ما يسمى بمعامل التوسع .

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات التوسع المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ والجدول التالي جزء من تلك الجداول.

جدول

معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم (صفر)

مخاطر القبول الخاطئ	%1	%5	%10	%15	%20	%25	%30	%37	%50
عامل التوسع	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.0

يلاحظ في الجدول وجود علاقة عكسية بين عامل التوسع ومخاطر القبول الخاطئ.

حساب حجم العينة:

بناءً على المعطيات السابقة حيث تم افتراض القيمة الدفترية للذمم المدينة 800000 دينار وقيمة الانحرافات المقبولة 40000 دينار وبافتراض أن قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع 10000 دينار.

وأن مخاطر القبول الخاطئ 5% (وهذه النسبة الأكثر استخداماً) وبالتالي يكون معامل الثقة من الجدول رقم الاول هو 3، ومعامل التوسع يكون 1.6، لذلك فإن حجم العينة باستخدام المعادلة هو:

$$n = \frac{800000}{40000} \times 1.6 \times 3 = 96$$

$$n = \frac{800000}{40000} \times 1.6 \times 3 = 96$$

ويمكن تلخيص العلاقة بين العوامل المختلفة وحجم العينة كما يلي:

العامل	العلاقة مع حجم العينة
القيمة الدفترية للمجتمع	مباشرة
مخاطر القبول الخاطئ	عكسية
قيمة الانحرافات المقبولة	عكسية
قيمة الانحرافات المتوقعة	مباشرة
معامل الثقة	مباشرة
معامل التوسع	مباشرة

4- تحديد طريقة اختيار مفردات العينة:

أكثر الطرق استخداماً في معاينة الوحدة النقدية هي طريقة الاختيار المنتظم حيث يتم تقسيم المجتمع إلى فترات متساوية من الوحدات النقدية (الدنانير).

ويتم اختيار وحدة المعاينة المنطقية بشكل منتظم من فترة، وهذا بالتالي يتطلب حساب ما يسمى فترة المعاينة = القيمة الدفترية للمجتمع ÷ حجم العينة
وفي مثالنا السابق تكون فترة المعاينة = $800000 \div 100 = 8000$ د.

جدول اختيار مفردات العينة المنتظمة

الوحدات المنطقية (رقم العميل)	القيمة الدفترية	الرصيد المتراكم	وحدة الدينار المختارة	القيمة الدفترية لبنود العينة
101	1000 دينار	1000 دينار		
102	7500 دينار	8500 دينار	6000	7500 دينار
103	2500 دينار	10000 دينار	8000+	
104	8500 دينار	18500 دينار	14000	8500 دينار
105	1200 دينار	19700 دينار	8000+	
106	3000 دينار	22700 دينار	22000	3000 دينار
107	6000 دينار	28700 دينار	8000+	
108	2300 دينار	31000 دينار	30000	2300 دينار
وهكذا —	—	—	—	—
الإجمالي	800000			

وتبدأ عملية اختيار مفردات العينة باختيار أول مفردة بشكل عشوائي تقع بين 1 دينار إلى 8000 دينار ثم يتم اختيار كل وحدة منطقية تحتوي على 8000 دينار التالية حتى يتم اختيار 100 مفردة وهذه العملية تتطلب تحديد الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية للوحدات المنطقية وهذا يتضح من الجدول السابق.

ويمكن البدء بأي قيمة بشكل عشوائي بحيث لا تزيد عن 8000 دينار وبفرض أننا اخترنا القيمة 6000 دينار وبالتالي فإن المفردة الأولى التي يتم

سحبها هي التي تؤدي إلى جعل الرصيد المتراكم أعلى من القيمة العشوائية الأولى مباشرة وهي القيمة 7500 دينار.

ثم يتم إضافة قيمة 8000 دينار (فترة المعاينة) في كل مرة والمقارنة مع الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية حيث يتم اختيار المفردة التي تجعل الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية أعلى مباشرة من القيمة التي يتم الحصول عليها بإضافة مبلغ الـ 8000 دينار.

5- تنفيذ عملية المعاينة واختبار المفردات:

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق لتحديد القيمة الفعلية للوحدات المعاينة حيث يقوم المدقق بالحصول على مصادقات تتعلق بوحدات العينة واستخدام إجراءات بديلة في حالة عدم الحصول على استجابة من العملاء.

وإذا تبين وجود فروقات بين القيم الدفترية والقيم التي تم الحصول عليها من العينة يقوم المدقق بتكوين القيم الدفترية والقيم الفعلية والفروقات بينهما في أوراق العمل الخاصة به.

6- تقييم نتائج العينة:

من أجل تقييم نتائج العينة يقوم المدقق بحساب الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة ثم يقوم بمقارنتها مع قيمة الانحرافات المقبولة التي تم تحديدها في بداية عملية المعاينة.

فإذا كان الحد الأعلى للانحرافات في العينة أقل من أو يساوي (\geq) الانحرافات المقبولة، فإن نتائج العينة تؤيد بأن القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات مادية.

ويتم حساب الحد الأعلى للانحرافات كما يلي:

$$UML = PM + ASR$$

حيث أن : UML الحد الأعلى للانحرافات

PM إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء

على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع

ASR الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة

ماذا لو وجدت انحرافات في مفردات العينة كيف يتصرف المدقق؟؟

لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن تقييم المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم يعتمد

على مدى وجود أو عدم وجود انحرافات في مفردات العينة كالتالي:

الحالة الأولى: عدم وجود انحرافات

عندما لا يوجد انحرافات في العينة فإن إجمالي الانحرافات التي يتوقع

وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع تساوي صفراً.

وفي هذه الحالة فإن الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة تتألف

من مكون واحد يطلق عليه دقة الأساس ويتم الحصول على قيمتها من خلال

ضرب معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ (التي تم تحديدها عند بدء

عملية المعاينة وباعتبار الانحرافات صفراً) بالمدى العيني الذي تم احتسابه

فيكون:

$$\text{دقة الأساس (BP)} = \text{معامل الثقة} \times \text{المدى العيني}$$

$$(BP) = 3 \times 8000 = 24000 \text{ دينار}$$

وهذا يعني أن الحد الأعلى للانحرافات يساوي 24000 دينار وهو أقل من

قيمة الانحرافات المقبولة والبالغة 40000 دينار وبالتالي يتم قبول المجتمع

واعتباره غير محرف مادياً.

الحالة الثانية: وجود بعض الانحرافات في العينة

في حالة وجود انحرافات في العينة يقوم المدقق بحساب إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) والانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) من أجل حساب الحد الأعلى للانحرافات الخاصة بالتضخيم ويقارنها مع قيمة الانحرافات المقبولة كما يلي:

أولاً: بالنسبة للانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) فتحسب لكل وحدة منطقية تحتوي على انحرافات وهناك حالتان:

1- إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أقل من ($>$) فترة المعاينة، وفي هذه الحالة نحسب ما يلي لكل وحدة فيها انحراف:

$$\text{النسبة الدفترية} = \frac{\text{القيمة الدفترية}}{\text{نسبة الانحرافات}}$$

$$\text{انحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة} = \text{نسبة الانحرافات} \times \text{فترة المعاينة}$$

2- إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أكبر من أو تساوي (\leq) فترة المعاينة فإن إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم نتيجة العينة مباشرة تساوي إجمالي الانحرافات الموجودة في الوحدات المنطقية.

وعودة للمثال السابق نفترض حصلنا على النتائج الموضحة في.

جدول اختبار وحدات المعاينة المنطقية

الانحرافات	فترة المعاينة	نسبة الانحراف	القيمة التدقيقية	القيمة الدفترية
200	8000	%2.5	3900	4000
320	8000	%4	4800	5000
200	8000	— —	8300	8500
4000	8000	— —	5000	9000
1500	8000	— —	6500	8000
6280			28500	34500

ملاحظة: نلاحظ أن القيمة الدفترية للوحدات المنطقية الأولى والثانية أقل من فترة المعاينة لذلك تم حساب نسبة الانحرافات لها ثم ضربت في فترة المعاينة. أما الوحدات المنطقية الثالثة والرابعة والخامسة فإن قيمتها أكبر من أو تساوي فترة المعاينة لذلك لم تحسب لها نسبة الانحرافات وحسب الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة التدقيقية مباشرة.

ثانياً : بالنسبة للانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر العينة (ASR) الانحرافات المسموح بها تتضمن نوعين من الانحرافات كما في المعادلة التالية:

$$ASR = BP + LA$$

حيث أن : BP دقة الأساس

LA الزيادة في الانحرافات المسموح بها

بالنسبة لدقة القياس فيحسب بالطريقة السابقة دون تعديل

$$(BP) \text{ دقة الأساس} = 8000 \times 3 = 24000 \text{ دينار.}$$

أما الزيادة في الانحرافات (LA) فيتم الفصل بين الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة والوحدات المنطقية التي قيمتها أكبر من أو تساوي فترة المعاينة.

حيث أن جميع الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أكبر من أو تساوي فترة المعاينة يتم فحصها وبالتالي لا يوجد مخاطر معاينة متجمعة تتعلق بها.


أما الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة فقد لا يتم اختبارها جميعاً وبالتالي تحسب الزيادة المسموح بها في الانحرافات لها فقط.

وفيما يلي خطوات حساب الزيادة:

1. تحديد التغير الإضافي في معامل الثقة.
2. ترتيب انحرافات الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة من الأعلى للأسفل.
3. ضرب الانحرافات المتوقعة التي تم ترتيبها في معامل الثقة المناسب وجمع النتائج.

وبالتالي فإن:

إجمالي الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة =
إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المفردات التي تقل عن فترة المعاينة
+ ثقة الأساس
ويكون الحد الأعلى للانحرافات = إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناءً على تعميم العينة + الانحرافات المسموح بها .



الفصل الثالث

الرقابة

الفصل الثالث: الرقابة

مفهوم الإدارة؟

هي الاستخدام الأنسب للموارد المتاحة (بشرية ومادية ومالية ومعلوماتية) لتحقيق هدف المؤسسة (سلع، خدمات) بأقل جهد ووقت وتكلفة ممكنة.

مفهوم الرقابة

الرقابة؟

العملية التي يتم من خلالها التأكد من خطط المؤسسة تنفذ حسب ما أعدت لها باتجاه تحقيق الأهداف.

لماذا يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة عدم تطابق نتائج التنفيذ مع الأهداف الموضوعة؟

لمعالجة الانحرافات أو للوقاية منها مستقبلاً، وذلك باستخدام خط التغذية العكسية.

ما هي أهداف عملية الرقابة؟ .

أ- تقييم أداء المؤسسة فيما يتعلق بفاعلية التنفيذ: التأكد من أن الأهداف تتجزأ حسبما خطط لها.

ب- اتخاذ الإجراءات التصحيحية: استخدام خط «التغذية الراجعة» للعودة إلى مرحلتى التنفيذ والتخطيط للبحث عن مصدر الخطأ الذي أدى إلى كون النتائج لا تساوي الأهداف، ومن ثم إجراء التصحيح المناسب.

على ماذا تركز وظيفة الرقابة؟

تركز على التأكد من تطابق مستويات الأداء الفعلية مع مستويات الأداء المتوقعة المحددة مسبقاً.

أهمية الرقابة وعلاقتها بالوظائف الإدارية الأخرى

1- ما هي أهمية الرقابة؟

أ- التأكد من أن عمليات تنفيذ خطط المؤسسة تسير حسب الأصول ب- أن إنجاز الأهداف يتم بالطريقة المخطط لها مسبقاً ج- أنها ذات صلة بالوظائف العملية الإدارية كافة).

2- ما هي علاقة الرقابة بوظيفة التخطيط؟

أ- وظيفة الرقابة تركز على أن ما تم وضعه من أهداف وسياسات أثناء القيام بعملية التخطيط يتم إنجازه بالطريقة المخطط لها أثناء التنفيذ.
ب- الأهداف يجب أن تتسم بالموضوعية وقابلية التحقق ضمن الإمكانيات المتاحة.
ج- عملية الرقابة تساعد المخطط على تعديل خطته بما يتلاءم والأوضاع التي يتم الكشف عنها أثناء التنفيذ.

3- ما هي علاقة الرقابة بوظيفة التوجيه؟

أ- تلعب كل من الرقابة والتغذية الراجعة دوراً مهماً في عملية اتخاذ القرارات التي هي أساس وظيفة التوجيه.
ب- من خلال عملية التغذية الراجعة يستطيع المديرون في مراكز اتخاذ القرار تعرف نتائج الأعمال والتغيرات المختلفة التي قد تنشأ في ظروف العمل وبيئته.
ج- أقسام الرقابة والمتابعة في المؤسسة تزود المديرين بالبيانات والمعلومات الصحيحة والدقيقة بشكل مستمر التي على أساسها يتخذ المديرون قراراتهم لإنجاز الأعمال وتحفيز العاملين.

4- ما هي علاقة الرقابة بوظيفة التنظيم؟

أ- وظيفة التنظيم تتضمن تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية متخصصة ووضع وصف فني وعملي للوظائف، وذلك لمنع ازدواجية الأنشطة.
ب- التأكد من أن جميع الوحدات التنظيمية تقوم بالمهام المحددة لها.

ج- أن ما تتجزه وحدة ما لا يتم تكرار إنجازها من وحدة أخرى.

هـ- كيف تتم عملية الرقابة؟

أ- من خلال التأكد من فاعلية الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع وحساب الفارق بينهما الذي يمثل انحرافاً باتجاه سلبي أو باتجاه إيجابي.

ب- من خلال التأكد من كفاءة الخطط الموضوعية والأساليب التي تنفذ بها، وما إذا كانت هنالك بدائل أفضل لتحقيقها.

خطوات عملية الرقابة:

تحديد معايير الأداء:

*** ١- الأداء، معايير الأداء؟

(الأداء: القدرة على تحقيق الأهداف باستخدام الموارد المتاحة بأسلوب يتصف بالكفاءة والفاعلية)

(معايير الأداء: مستوى الأداء المطلوب تحقيقه لهدف معين)

٢- ما هي أهم الإجراءات الاحترازية التي يجب أن تراعى عند وضع المعيار؟

أ- صياغته بصورة جيدة لا تحتمل اللبس.

ب- أن يتم بناؤه على التحليل المقارن الذي تقوم به المؤسسة مسبقاً.

٣- هناك أنواع للمعايير، عددها.

أ- المعايير حسب النشاط وتنقسم إلى: ١- معايير المدخلات ٢- معايير المخرجات

ب- المعايير حسب أسلوب التقييم وتنقسم إلى: ١- معايير تاريخية ٢- معايير مقارنة ٣- معايير فنية

٤- ماذا نعني بكلاً من: معايير المدخلات و معايير المخرجات؟

معايير المدخلات: المعايير المصممة لقياس جهود العاملين للواجب بذلها لأداء المهمات التي يتطلبها التنفيذ، أو مواصفات المواد التي تدخل في عملية الإنتاج. معايير المخرجات: المعايير المصممة لقياس نتائج الأداء من حيث التكلفة والوقت والكمية... إلخ.

٥- على ماذا تعتمد معايير المدخلات، ولذكر بعض الأمثلة عليها؟

تعتمد على قياس الجهود التي تصب في أداء المهمات.

- أمثلة:

١- مدى التزام الموظف بالقوانين والإجراءات المحددة من قبل المؤسسة عند قيامه بالمهام المطلوبة منه.

٢- أن تحدد إدارة الإنتاج مواصفات ومقاييس معينة لقطع الغيار أو المواد الأولية التي تدخل في صناعة المنتج لكي يكون مقبولاً ومناسباً للزبائن.

٦- مثلاً على معايير المخرجات؟

عندما يطلب من العامل إنتاج ما معدله «١٠٠» وحدة يومياً، فإن ذلك قد يعد معياراً يدل العامل على كمية الإنتاج التي يجب أن يحققها يومياً قبل الانتهاء من عمله، فتصبح معياراً للأداء ومقياساً له.

٧- المقصود بكل من: المعايير التاريخية، المعايير المقارنة، المعايير الفنية؟

المعايير التاريخية: المعايير التي تقوم على مقارنة معايير الأداء الحالي بالأداء السابق.

المعايير المقارنة: المعايير التي تقوم بمقارنة معدلات الأداء الحالية لأداء المؤسسة بمعدلات الأداء في المؤسسة المنافسة أو المشابهة لها.

المعايير الفنية: المعايير التي تعتمد على الدراسات والوسائل العلمية في احتساب الوقت والحركة اللازمين لأداء كل نشاط.

٨- أمثلة على كل من: المعايير التاريخية، المعايير المقارنة، المعايير الفنية؟

المعايير التاريخية: إذا بلغ متوسط إنتاج العامل في العام الحالي (٣٠) وحدة يومياً، وكان متوسط الإنتاج في العام السابق (٣٥) وحدة، فإن هناك انحرافاً سلبياً وفقاً لهذا المعيار التاريخي مقداره (٥) وحدات يومياً.

المعايير المقارنة: إذا كان متوسط إنتاج العامل في المؤسسات المنافسة (٣٠) وحدة يومياً، وهو ما يتماثل مع المعدل الحالي للمؤسسة، فلا يعد ذلك انحرافاً، حتى وإن كان المعدل في العام السابق (٣٥) وحدة يومياً لهذه المؤسسة.

المعايير المفنية: ١- قد تحدد المؤسسة مدة ٢٠ دقيقة لإنتاج وحدة واحدة، أو تحدد ٣ مراحل معينة لإنتاج هذه الوحدة.

٢- المعايير التي تحدد قدرة احتمال الآلات ومستويات الجودة المقبولة ومواصفات العطاءات التي يتم استخدامها من قبل الإدارة الهندسية.

قياس الأداء الفعلي:

١- ما المقصود بقياس الأداء الفعلي؟

قيام المديرين المسؤولين عن عمليات الرقابة بقياس الإنجاز الفعلي ليتسنى لهم أن يقرروا ما إذا كان الإنجاز متفقاً مع المعايير الموضوعية.

٢- متى تكون عملية قياس الأداء الفعلي سهلة؟

كلما كانت المعايير واقعية ومناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد الأنشطة الواجب على كل فرد القيام بها.

٣- إن الممارسات في الواقع العملي تشير إلى وجود العديد من الأنشطة التي يصعب وضع معايير لقياسها. أذكر بعض الأمثلة التي تدل على ذلك؟

النشاط التعليمي - كفاءة العملية التعليمية.

٤- كيف نقيس الأداء؟

عن طريق البحث عن الوسائل والمصادر التي من خلالها نستطيع قياس أداء الأفراد.

٥- ما هي مصادر الحصول على بيانات الأداء، مع الشرح؟

أ- التقارير المكتوبة: الوسيلة الأكثر رسمية للحصول على المعلومات حول الأداء الفعلي للعاملين.

ب- التقارير الإحصائية: تقارير تتضمن المعلومات والمعطيات التي تعتمد على بيانات الأداء التي تخضع لمعالجة وتحليل إحصائي لاستخراج مؤشرات دقيقة.

ج- التقارير الشفوية: تقارير تتضمن المعلومات المتعلقة بالأداء من خلال المقابلات التي تتم بين المدير المعني والمستويات الإدارية العليا، أو الاجتماعات والمؤتمرات التي تعقد لهذا الغرض.

د- الملاحظات الشخصية: قيام الرئيس المباشر بملاحظة أداء المرؤوسين شخصياً للوقوف على مدى تقدمهم وحجم الجهد المبذول في الأداء ومستوى الإنجاز المتحقق.

٦- ما هي ميزات التقارير المكتوبة؟ وانكر وسائل كتابتها؟

أ- مرجع يتم الاستعانة به في حالة حدوث أي انحرافات ب- يتم الاعتماد عليه في مكافأة أو عقاب العاملين بالمؤسسة فيما يتعلق بأدائهم.

Word Processing وسائل كتابتها: برمجيات معالجة النصوص

٧- الوسائل المستخدمة في إعداد التقارير الإحصائية؟

وبرنامج (SPSS) - برامج التحليل الإحصائية (مثل برنامج Excel تطبيقات الجداول الإلكترونية) مثل برامج: التمثيل البياني.

٨- ميزات التقارير الشفوية وعيوبها؟

ميزاتها: تعطي معلومات تفصيلية قد لا يكون بالإمكان تضمينها في التقارير المكتوبة.

عيوبها: لا تتسم بالشكل الرسمي الذي تتمتع به التقارير المكتوبة.

٩- مثلاً على التقارير الشفوية؟

يمكن لمربي الصف نقل انطباعاته الشخصية عن الطلاب عندما يقوم بمقابلة أولياء الأمور للتحديث معهم حول أداء أبنائهم وتحصيلهم الدراسي وسلوكياتهم داخل الصف، وهو أمر قد لا يتضح في حالة تقديم تقرير كتابي رسمي.

١٠- أذكر عيوب الملاحظات الشخصية؟

التحيز الإدراكي - لا تسفر عن بيانات كمية دقيقة يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها في التقييم.

١١- المقصود بالتحيز الإدراكي؟

هو رؤية جوانب أدائية من زاوية معينة دون رؤيتها من زوايا أخرى؛ أي أن مديراً معيناً قد يدرك أو يلاحظ بعض الجوانب الإيجابية أو السلبية في أداء مرؤوسيه، بينما لا يتمكن مدير آخر من إدراك أو ملاحظة هذه الجوانب نفسها لدى مرؤوسيه.

١٢- ما الذي سيتم قياسه في الأداء تحديداً؟

الأشياء التي تخضع للقياس والتي تختلف باختلاف طبيعة الأنشطة التي تمارسها كل وحدة تنظيمية داخل المؤسسة.

المقارنة وتقييم الانحراف:

١- ما أهمية مقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف والمعايير المحددة؟

اختبار كفاءة العملية الرقابية وقدرتها على ضبط أي انحرافات بين مستويات الأداء المتوقعة والفعالية التي تم تحقيقها على أرض الواقع.

٢- ماذا تتطلب عملية المقارنة بين المتوقع والفعلي في الإنجاز؟

تتطلب كفاءة في تحديد التصرف والعلاج المطلوب لمواجهة الفجوة بين النتائج الفعلية والنتائج المخطط لها في الأداء.

٣- ما هي المعادلة الرقابية التي تستخدم في احتساب درجة الانحراف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع؟

درجة الانحراف = الأداء الفعلي - الأداء المخطط له

اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

١- إلى ماذا تشير معادلة الرقابة؟

أنه كلما زاد الفرق بين مستويات الإنجاز المتوقع ومستويات الإنجاز الفعلي زادت الحاجة إلى الإجراءات التصحيحية وزادت أهميتها.

٢- ما أهمية اتخاذ الإجراءات التصحيحية؟

أ- تمكن الإدارة من تصحيح الانحرافات وتصويب الأخطاء وسد الفجوة بين الإنجاز المتوقع والإنجاز الفعلي.

٣- الرقابة تعد وسيلة وليست غاية بحد ذاتها، وضح هذا القول؟

أن الرقابة وسيلة تؤكد وتصحيح، تؤكد من الالتزام بالمبدأ، أي الالتزام بالمعيار وبالخطط الموضوعية، والقيام بالإجراءات التصحيحية في حالة الانحراف عن المعايير.

أسباب الانحرافات في الرقابة وطرق معالجتها:

١- ما هي أسباب الانحرافات في الرقابة وما هي طرق معالجتها؟

أ- أسباب مصدرها المعيار نفسه: قد يكون المعيار المحدد في الخطة غير ملائم أو غير واقعي بالنسبة للعاملين، كالعامل الذي يُطلب منه إنجاز مهمة أعلى من قدراته وخبراته، فلا يستطيع إنجازها.

- العلاج: التركيز على المعيار بحيث يصبح معياراً يمكن الوصول إليه، فعند وضع الأهداف أو المعايير يجب الأخذ بعين الاعتبار خبرات ومؤهلات العاملين وقدراتهم على إنجازها.

ب- أسباب مصدرها العاملون أنفسهم: قد يكون سلباً، ويكون سبب الانحراف عائداً إلى العاملين أنفسهم، بسبب: ١- النقص في قدراتهم ومهاراتهم ٢- لأنهم غير مهتمين للقيام بعملهم على الوجه الصحيح.

- العلاج: الحالة الأولى: تدريب هؤلاء العاملين على الطريقة الصحيحة في العمل من أجل تحسين مستواهم وتنمية قدراتهم.

الحالة الثانية: يكون في عدم اهتمامهم أو إهمالهم في العمل عائداً إلى تنامي روحهم المعنوية والعلاج يجب أن ينبع من السبب الحقيقي، ويسعى إلى علاجه.

ج- أسباب مصدرها ظروف استثنائية لا علاقة لها بالعاملين أو المعيار: مثل ظروف الطقس أو الاضطرابات السياسية أو الركود الاقتصادي.. إلخ.

- العلاج: التركيز على إزالة هذه الظروف، أو احتوائها أو اللجوء إلى التكيف معها إذا كان من المتوقع أن تدوم طويلاً ولم تستطع المؤسسة تعديلها أو احتوائها.

أنواع الرقابة:

الرقابة حسب الوقت الذي تتم فيه:

هناك ثلاثة أنواع أساسية من الرقابة حسب هذا المعيار:

أ- الرقابة الوقائية ب- الرقابة المترامنة ج- الرقابة العلاجية

الرقابة حسب الجهة التي تقوم بها:

يمكن تقسيم الرقابة حسب هذا المعيار إلى نوعين:

أ- الرقابة الداخلية ب- الرقابة الخارجية

الرقابة حسب الوقت الذي تتم فيه:

١- عرف كلاً من: الرقابة الوقائية، الرقابة المترامنة، الرقابة العلاجية؟

الرقابة الوقائية:

تمارس قبل بدء النشاط، وذلك للتأكد من أن العمل يسير باتجاه تنفيذ حسيما خطط له، وأن الموارد المطلوبة للتنفيذ قد تم تخصيصها قبل بدء ذلك النشاط لمنع حدوث الأخطاء أثناء التنفيذ.

الرقابة المتزامنة:

تتم أثناء عملية تنفيذ النشاط. ويتطلب إحكام العمليات الرقابية على النشاط أثناء عملية تنفيذه للحيلولة دون حدوث انحرافات عما خطط له مسبقاً.

الرقابة العلاجية:

يتم بعد تنفيذ النشاط وإنهاء المهمات، ويسمى بالرقابة العلاجية، لأنه يهتم بمعالجة الأخطاء بعد حدوثها. ويركز على النتائج ولا يركز على المدخلات أو النشاطات.

٢- ما الذي تتطلبه الرقابة الوقائية؟

تتطلب طرقاً ابتكارية في التفكير، وروحاً تتسم بالمبادرة الإدارية الفعالة التي تسعى إلى التنبؤ بالمشكلة قبل وقوعها الفعلي.

٣- مثلاً يبين ما تتطلبه الرقابة الوقائية؟

في مجال إنتاج الدواء: مستوى عال من الجودة - التأكد من مواصفات المواد الأولية من حيث مطابقتها لمواصفات الجودة المحددة عالمياً - التأكد من جاهزية الأدوات والآلات المستخدمة في إنتاج الأدوية - التأكد من شروط النظافة المطلوبة للمكان والعاملين المعنيين بالإنتاج.

٤- مثلاً يبين ما تتطلبه الرقابة المتزامنة؟

في مجال إنتاج الدواء: مراقبة العمليات والأنشطة للتأكد من صحة العمل وتأدية المهام حسب الأهداف والمعايير التي تم تحديدها - أخذ عينات من المستحضر الدوائي لغايات الفحوص المخبرية.

٥- بين ما تستدعيه الرقابة المترامنة؟

تصحيح نتائج الأداء بشكل مباشر أثناء العمل لمنع الانحرافات التي تظهر عادة في نهاية العملية الإنتاجية، مما يساعد على تجنب الهدر والأخطاء غير المتوقعة في إنتاج السلع.

٦- مثلاً يبين ما تتطلبه الرقابة العلاجية؟

في مجال إنتاج الدواء: فحص المنتج الدوائي بعد انتهاء عملية الإنتاج ومطابقتها مع المعايير المحددة قبل توريدها للأسواق - متابعة سجل التصنيع الذي يحوي جميع الوثائق المتعلقة بالمنتج للوقوف على السبب الحقيقي للانحراف - إن وجد واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

٧- فوائد الرقابة العلاجية؟

- أ- تحديد المسؤولية في حدوث الانحرافات.
- ب- تحديد طبيعة الانحرافات وأسبابها الحقيقية.
- ج- تحديد سبل العلاج لتلافي حدوث الأخطاء في المرات القادمة.
- د- تقييم ومكافأة الأداء أحياناً ومساءلة من تسبب في حدوث الانحراف أو الخطأ.

الرقابة حسب الجهة التي تقوم بها:

١- الرقابة الداخلية؟

قيام المؤسسة بمراقبة عملياتها ونشاطاتها بواسطة أجهزة داخلية (قسم أو إدارة) وعادة ما يسمى هذا الجهاز باسم قسم أو إدارة التدقيق الداخلي.

٢- مهمات الرقابة الداخلية؟

- أ- الكشف عن مدى استفادة الإدارة من الموارد البشرية والمادية والمالية والمعلوماتية الموضوعة تحت تصرفها.
- ب- الكشف عن الأخطاء وسوء التصرف وحالات الانحراف والإهمال، والعمال على إزالتها.
- ج- الكشف عن الاحتياطات غير المستغلة داخل المؤسسة.
- د- الكشف عن الصعوبات التي تواجهها المؤسسة في تنفيذها لخططها المختلفة، والعمل على تذليلها.
- هـ- المساعدة في الوصول إلى أعلى مستوى من الفاعلية الممكنة لنظام الحوافز داخل المؤسسة.

٣- الرقابة الخارجية؟

يقوم به أجهزة من خارج المؤسسة، إذ تمارسها أجهزة أو مؤسسات مختلفة تهدف إلى التحقق من قيام المؤسسة بواجباتها نحو المجتمع بالشكل الصحيح.

٤- مهمات الرقابة الداخلية؟

- أ- الاطمئنان إلى أن تصرفات الأفراد العاملين في المؤسسة لا تشكل إخلالاً أو خروجاً عن القواعد أو القوانين المقررة.
 - ب- أن أداء المؤسسة ككل يسير بشكل صحيح نحو الأهداف الاجتماعية والاقتصادية المتوخاة من حيث الكم والزمان والأساليب المستخدمة.
 - ٥- تتولى مهمة الرقابة الخارجية على أداء المؤسسات الحكومية في الأردن عدد من الأجهزة.
- هذه الأجهزة؟

أ- أجهزة الرقابة التشريعية، أجهزة الرقابة القضائية، أجهزة الرقابة الإدارية، وبعض الوزارات (وزارة الصناعة والتجارة، ووزارة المالية، وغيرها)، وبعض الدواوين (مثل ديوان المحاسبة، وديوان الخدمة المدنية.... وغيرها).

ب- قيام البنك المركزي الأردني بالرقابة على المصارف التجارية والمؤسسات المالية.

أدوات الرقابة:

١- إلى ماذا يهدف اختيار الأدوات الأكثر ملائمة لأهداف الرقابة؟
انجاز وظيفة الرقابة على أفضل وجه - تسهيل مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع - تشخيص الانحرافات ووصف العلاج الملائم.

٢- أدوات الرقابة؟

الرقابة على مستوى المؤسسة

١- ما هو هدف الرقابة على مستوى المؤسسة؟
التأكد أن المسيرة الكلية للمؤسسة تتواصل حسبما خطط لها.

- الحسابات الختامية:

١- ما هي مكونات الحسابات الختامية؟

قائمة الدخل - الميزانية العمومية

٢- قائمة الدخل؟

هي قائمة (كشف) تبين صافي دخل المؤسسة من نشاطها التشغيلي وغير التشغيلي.

٣- عدد أنواع قائمة الدخل، واكتب المقصود بكل نوع؟

أ- قائمة الدخل التقديرية: قائمة تعد في بداية الفترة المحاسبية كأداء تخطيط.

ب- قائمة الدخل الحقيقية (الفعلية): قائمة تعد في نهاية الفترة المحاسبية للوصول إلى نتائج المؤسسة.

٤- ما هو هدف قائمة الدخل؟

مقارنة الأرصدة الموجودة في قائمة الدخل التقديرية بالأرصدة الناتجة عن قائمة الدخل الفعلية، وإذا ظهر انحراف (أي فرق في أرقام البنود بين التقديري والفعلي) فلا بد من دراسته وتحديد حجمه وأسبابه وعلاجه.

٥- الميزانية العمومية؟

هي قائمة (كشف) يبين ما للمؤسسة من أصول وما عليها من التزامات في نهاية الفترة المالية، لبيان الموقف المالي لها.

٦- أنواع الميزانية العمومية المقصود بكل نوع؟

أ- الموازنة التقديرية: تصور مستقبلي لأصول وخصوم المؤسسة المتوقعة في بداية الفترة المالية.

ب- الميزانية الفعلية: قائمة تظهر فيها الأرصدة الفعلية لكل من الأصول والخصوم الناتجة عن النشاط الحقيقي للمؤسسة، وبيان الموقف المالي للمؤسسة.

٧- ما هو هدف قائمة الميزانية العمومية؟

مقارنة تقديرات المؤسسة للموازنة التقديرية خلال عام قائم، وذلك بالأرقام الفعلية للميزانية العمومية الفعلية في نهاية الفترة الزمنية، على أن يتم حساب الفرق بين هذه الأرقام لتحليل الانحرافات فيها، ومعرفة أوجه الزيادة أو النقص وتأثيره على أنشطة المؤسسة، وتدارك ذلك في الأعوام القادمة، أو لتحديد المقصرين في حق المؤسسة، والتعامل معهم وفقاً لنوع التقصير وحجمه.

- المراجعة الإدارية:

١- ما المقصود بالمراجعة الإدارية؟

قوائم مطولة للغاية تتضمن جميع الممارسات المعيارية التي ترغب الإدارة العليا بتطبيقها في عملية تقييم أنشطة المؤسسة في المجالات الإنتاجية والتسويقية والتمويلية والموارد البشرية وغيرها.

٢- نتيجة استخدام قوائم المراجعة الإدارية؟

تشخيص مشاكل الأداء وتحديد نتائج القوة والضعف في الجوانب المختلفة في المؤسسة.

- نسب الإنتاجية:

١- إلى ماذا تشير نسب الإنتاجية؟

تشير إلى مقدار ما تحقق من نتائج مخطط لها باستخدام الموارد المتاحة.

٢- بماذا يعبر عن نسب الإنتاجية؟

يعبر عنها رياضياً بقيمة بسط ومقام، حيث يشير البسط إلى نتائج الأداء المتحققة، أما المقام فيشير الموارد التي تم استخدامها لتحقيق تلك النتائج.

٣- أسس المقارنة في نسب الإنتاجية؟

أ- مقارنة نسب الإنتاجية للعام الحالي بنسب الإنتاجية للعام السابق، حيث تشير نتيجة المقارنة إلى مدى التقدم أو التأخر في نتائج الأداء في المؤسسة عبر الزمن.

ب- مقارنة نسب الإنتاجية في نشاط معين مع نسب الإنتاجية في نشاط آخر مماثل، أو مقارنة مصنع من مصانع المؤسسة مع مصنع آخر مماثل، أو مقارنة نتائج الأداء في المؤسسة مع نتائج الأداء لدى مؤسسة أخرى مماثلة.

ج- مقارنة نسب الإنتاجية في المؤسسة بنسب معيارية (أو مثالية) تعتمد على المؤسسة معياراً.

الرقابة على مستوى الإدارات والأقسام:

- الرقابة على الكمية:

١- ما أهمية الرقابة على الكمية؟

مقارنة الأرقام المطلوب تحقيقها في الخطة مع الأرقام الناتجة عن التنفيذ الفعلي، ثم يتم تحديد الانحرافات تمهيداً لتحديد أسبابها، فمعالجتها.

- الرقابة على الجودة:

١- المقصود بالجودة؟

مجموعة من الصفات التي يتميز بها منتج معين تحدد قدراته على تلبية حاجات المستهلكين ومتطلباتهم.

٢- بعض المعايير المستخدمة في الجودة؟

الحجم، واللون، والملمس، والنشاط، والأبعاد، وجودة التعبئة، وغيرها.

٣- انكر مراحل الجودة مع التعريف؟

أ- للفحص: فحص المنتجات المعيبة عن المنتجات المقبولة.

ب- ضبط الجودة: تخطيط فحص العمليات منذ بداية إنتاج المنتج مما ساعد على كشف الأخطاء مبكراً، لكن لم يمنع من تكرار حدوثها.

ج- توكيد الجودة: التركيز على متطلبات العميل الذي أصبح هدف ومحور عمل المؤسسات مما نشأ عنه سهولة تعريف وتفادي المشاكل من البداية، وزاد من توكيد الجودة للمستهلك / العميل.

- الرقابة على التكاليف:

١- كيف تتم عملية المراقبة على التكاليف؟

من خلال مقارنة الميزانية التقديرية للقسم أو النشاط بالميزانية الفعلية.

- الرقابة على الوقت:

١- ما أهمية الرقابة على الوقت؟

أن كل الأقسام والإدارات في المؤسسة لديها أعمال يحب أن تنجز في إطار زمني محدد.

٢- أمثلة على الرقابة على الوقت؟

منتج يجب أن يشحن في تاريخ محدد - إجراء الصيانة وفقاً لجدول زمني محدد - برنامج يجب إنجازه في وقت لا يزيد عن ٣ شهور مثلاً.

- الرقابة على مستوى الأفراد:

١- من الممكن أن يكون أداء الأفراد من الأسباب الرئيسية في انخفاض الأداء ووجود الانحرافات عما هو مخطط له.

علل هذا القول؟

لأن الأفراد هم الذين يتحكمون في الوارد والمواد والآلات.

- الرقابة الذاتية على الأداء:

٢- عرف الرقابة الذاتية على الأداء؟

من أنشطة الرقابة التي يقوم بها الفرد شعورياً أو لا شعورياً لتقييم أدائه وسلوكياته ذات العلاقة بالعمل، وتعرف برقابة الضمير.

٣- ماهي رقابة الضمير؟

الوازع الفطري لدى الإنسان الذي يتأثر بالقيم والأخلاق التي يؤمن بها الفرد. ونعني بها رقابة الإنسان لنفسه نابعة من إيمانه بالله مستشعراً رقابته له.

٤- نتائج مراقبة الفرد لنفسه؟

أ- المقدرة على معرفة أوجه القصور بشكل مباشر.

ب- المعالجة الفعالة لأوجه القصور.

ج- تقلل من الاعتماد على الرقابة الخارجية وتخفف من أساليبها المعقدة.

د- تساعد على تطوير الأداء.

هـ- تشهد المؤسسة عادة تطوراً وتقدماً متسارعاً إذا انتشر فيها أسلوب الرقابة الذاتية من قبل المديرين.

- تقارير الأداء:

١- وضح المقصود بتقارير الأداء؟

أحد أهم الأنشطة التي يقوم بها المدير لكي يحدد درجة كفاءة وفعالية مروضيه في أداء العمل.

٢- ما هدف تقارير الأداء؟

تشجيع الأداء الجيد وعلاج الأداء للضعيف.

٣- ما هي مؤشرات تقييم أداء العاملين؟

أ- معدلات أو عدد ساعات التأخير.

ب- عدد الشكاوي من العملاء المتعاملين مع المرؤوسين.

ج - عدد حالات النزاع والصراع مع العملاء.

د- عدد وحدات الإنتاج التي أنتجها الفرد.

1- عدد الأدوات الرقابية التي تستخدم حالياً على نطاق واسع في العديد من مؤسسات الأعمال؟

أ- نظام الرقابة بالحاسوب ب- الإدارة بالتجوال

2- المقصود بكل من: نظام الرقابة بالحاسوب، الإدارة بالتجوال؟

- نظام الرقابة بالحاسوب: نظام يقوم بمتابعة الأداء والسلوك من خلال عدسات إلكترونية متصلة بالحاسوب، ومثبتة في أقسام المؤسسة المختلفة للقيام بعمليات الرصد والتسجيل الفوري.

- الإدارة بالتجوال: أسلوب رقابي واتصالي، بمقتضاه يتابع المدير المعني - من خلال وجوده شخصياً في مواقع العمل أو من خلال المتابعة بواسطة شاشات طرفية مرتبطة بشبكة حاسوبية محلية سير العمل بواسطة الصوت والصورة.

3- أين يتم تخزين الأداء الملاحظ في نظام الرقابة بالحاسوب، وما هو هدف التخزين؟

داخل وحدات التخزين في الحاسوب على شكل ملفات إلكترونية بهدف توفير تغذية راجعة للإدارة حول الممارسات الفعلية التي تتم أثناء التنفيذ ليتم تصحيح الانحرافات في الأداء.

4- يرى بعضهم أن النظم الرقابية بالحاسوب تضع العاملين في المؤسسة تحت ضغط نفسي وعصبي، عل هذا القول؟

أن نظام الرقابة بالحاسوب يسبب للعاملين الشعور بأن سلوكهم الدائم خاضع للرصد الفوري والمستمر من قبل الإدارة العليا.

5- ماذا تفعل المؤسسات لتخفيض للتوتر الناتج عن نظم الرقابة بالحاسوب؟
أ- إعلام الموظفين مسبقاً بأن أدائهم والسلوكيات المرافقة له تخضع لمراقبة إلكترونية دائمة.

ب- توزيع منشورات دورية توضح سياسات المؤسسة في هذه المجالات.
ج- إخضاع الأنشطة الحرجة (عناصر النجاح الحرجة) فقط لعمليات الرصد الإلكتروني واستثناء الأنشطة الأخرى.

6- ما المقصود بـ: عوامل النجاح الحرجة؟
الأنشطة أو الأجزاء من الأنشطة التنفيذية ذات الأهمية البالغة لنجاح عمليات التنفيذ.

7- بعض من التطبيقات واسعة الانتشار لنظم المتابعة بالحواسيب؟
النظم الخاصة بمراقبة الدوام ومراقبة المخزون ومراقبة الجودة ومراقبة العمل على خطوط الإنتاج.

8- ما ميزات نظم المتابعة بالحواسيب؟
إمكانية المتابعة الفورية للأداء من خلال شاشات الحاسوب الخاصة بالمديرين مما يمكنهم من التعرف على أنماط الأداء الفعلي دون الحاجة إلى التقارير الرسمية المكتوبة، مما يزيد من قدراتهم على دراسة بدائل الحلول ويرفع من مستوى عمليات اتخاذ القرارات وإحكام الرقابة الفاعلية على الإنجاز.

9- اذكر أسباب تفضيل المؤسسات صغيرة الحجم للإدارة بالتجوال؟
أ- ترشيد التكاليف المصاحبة للنظم الرقابية الشاملة.

ب- عدم توافر الخبرة والدراسة الفنية لتطبيق تلك النظم الشاملة.

ج- عدم القدرة المالية للمؤسسة على تطبيق نظم رقابية شاملة.

خصائص نظام الرقابة الفعال:

١- خصائص نظام الرقابة الفعال:

أ- دقة المعلومات: أن تكون المعلومات المتداولة في أي نظام رقابي دقيقة كي لا تكون نافعة ومفيدة.

ب- توافر المعلومات: توافر معلومات كافية عن كل من الخطط والبرامج وجداول العمل والأرقام التقديرية وخرائط التخطيط والتنفيذ الفعلي لهذه الخطط، لتعرف ما حدث، وما يحدث حالياً، وما قد يحدث مستقبلاً لضمان اكتشاف الانحرافات ومعالجة أسبابها.
يمكنك أن لا تحفظه إذا أردت.

ج- التركيز على عناصر النجاح الحرجة: أن تتم الرقابة على الجوانب الهامة (الحرجة) من التنفيذ، التي لا بد من ممارسة أعلى درجات الرقابة عليها لضمان أن تتجح المؤسسة في تنفيذ خططها.

د- التوقيت الملائم: توفير البيانات في الوقت المناسب عند ظهور الحاجة لاستخدامها.

هـ- المرونة: استخدام معايير الرقابة لكي تتناسب ظروف معينة، فإن تغيرت هذه الظروف وجب تغيير معايير الرقابة.

و- التكامل: أن يتكامل نظام الرقابة مع باقي الأنظمة الإدارية في المؤسسة، وخاصة مع نظام التخطيط.

ز- قابلية الفهم: أن يتضمن نظام الرقابة تعليمات محددة تبين لمن يمارسون الرقابة ما يجب أن يفعلوه في حالة تخطى معايير الرقابة، مما يمكنهم من التحكم ذاتياً في علاج الانحرافات قبل استفحالها.

ح- الملائمة: أن يلائم نظام الرقابة ظروف المؤسسة.

- ز- الاتصال: جمع معلومات عن الخطة ومعايير الرقابة ومعلومات عن التنفيذ وعن الانحرافات، وعلى من يجمع هذه المعلومات من الآخرين أن يتصل بهم.
- ح- التعاون: الاعتماد على التعاون الوثيق بين من يقوم بالرقابة، ومن يخضع لعملية الرقابة، حتى تتجح العملية للرقابية.
- ط- الجدوى الاقتصادية: أن يحقق النظام الرقابي عائداً يفوق تكاليفه.

مجالات استخدام الرقابة:

- ١- إن عملية الرقابة ملازمة للنشاطات التي تقوم بها، علل ذلك؟
لأن الرقابة تقوم بالتأكد من أن تنفيذ النشاط يتم حسب ما هو مخطط له أن يكون وطبقاً لما هو مطلوب.
- ٢- مجالات استخدام الرقابة؟
 - أ- المشتريات: للتأكد من سلامة المشتريات وجوبتها، والتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة بالكمية المحددة واستلامها في الوقت المحدد.
 - ب- المخزون: متابعة حركة المخزون، من حيث الكمية الواردة والصادرة والرصيد المتبقي من البضاعة في المخازن.
 - ج- الرقابة المالية: مراقبة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من صندوق المؤسسة، والتأكد من سلامة استخدامها.
 - د- الموارد البشرية: التأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بتطبيق القواعد والأنظمة في كل إدارة أو قسم.
 - هـ- التسويق: للتأكد من أن مستوى الطلب على منتجات المؤسسة من قبل العملاء ورضاهم كما يجب أن يكون، وكما هو مقدر له في خطة المبيعات الموضوعة مسبقاً.

دور التكنولوجيا في عملية الرقابة:

- ١- نظم المعلومات الرقابية والبرمجيات المستخدمة في المؤسسات؟
 - أ- نظام تتبع أداء العاملين من خلال النظم الحاسوبية: مثل متابعة دوام العاملين باستخدام بطاقات خاصة تتيح للمدير معرفة مدى التزام العاملين بالدوام من خلال الحاسوب.
 - ب- التقارير بجميع أشكالها: التي يقوم البرنامج الحاسوبي المعد لهذا الغرض بإصدارها بناء على طلب الإدارة وتساعد متخذ القرار بالإحاطة بسير العملية الإدارية.
 - ج- الاستفسارات: الاستفسار عن عمليات المؤسسة وأدائها باستخدام نظم حاسوبية خاصة، مثل نظام تتبع أداء تأليف الكتب في وزارة التربية والتعليم.
 - د- التحليل المالي والرياضي والإحصائي: نظم يمكن من خلالها تحديد معايير مالية وإحصائية تمكن المديرين من متابعة سير العملية المالية في المؤسسة واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب.
 - هـ- البرمجيات المستخدمة في عملية الرقابة: تطوير برمجيات رقابية تستخدم على مستوى عال في العديد من المؤسسات مثل المطارات والبنوك والفنادق وغيرها.

٢- البرمجيات المستخدمة في عملية الرقابة؟

- أ- بصمة الإبهام
- ب- بصمة العين
- ج- شدة التوتر الصوتي
- د- التعرف على التوقيع الإلكتروني
- هـ- قراءة المعلومات المتعلقة بجوازات السفر.

معايير الرقابة:

معيار إدارة المخاطر

معيار التخطيط

معيار التوثيق وأدلة الإثبات

معيار التحكم المؤسسي

معيار الإشراف

معيار تحليل البيانات المالية

معيار التقارير

معيار التدقيق على الأنظمة المحوسبة

معيار مراعاة التشريعات

معيار إدارة موارد التدقيق

معيار دراسة النظام المحاسبي وتقييم أنظمة الرقابة المالية

أدوات وأساليب الرقابة:

هناك العديد من الأدوات والأساليب التي يمكن استخدامها للقيام بالرقابة منها:

1- الميزانية التقديرية:

وهي الأكثر استخداما ومنهم من يعتبرها الأداة الأساسية لتحقيق الرقابة ويمكن تصنيفها إلى:

أ- الميزانية التقديرية التشغيلية :

تختص بمراقبة التكاليف والإيرادات والأرباح.

ب- الميزانية التقديرية المالية:

تستهدف تأمين التكامل والتطابق بين الخطة المالية للمؤسسة وخططها التشغيلية ومن أهمها:

ج- الميزانية التقديرية للنفقات الرأسمالية:

تعد خصيصا للإنفاق الرأسمالي في المباني، الأراضي، الآلات.....الخ.

د- الميزانية التقديرية النقدية:

وهي التنبؤ بالمقبوضات والمدفوعات النقدية والتي على أساسها المقبوضات والمدفوعات الفعلية.

هـ- الميزانية التقديرية التمويلية:

ويعني الاحتياجات التمويلية للمؤسسة.

2- البيانات الإحصائية :

أي عرض جميع الأنشطة وعمليات المؤسسة في شكل بيانات إحصائية تكون إما بيانات تاريخية أو بيانات عن فترات مقبلة ويفضل أن تعرض هذه البيانات في شكل خرائط ورسوم بيانية، إلا أن هذه الطريقة من الرقابة تحتاج إلى تحليل.

3- التقارير والتحليل الخاصة :

بالرغم من أن الحسابات التقليدية والتقارير الإحصائية الدورية تقدم قدراً كبيراً من المعلومات الضرورية إلا أنه قد يوجد بعض المجالات والمناطق لا يصح لها ذلك، وفي هذه الحالة فإن التقارير والتحليل الخاصة يمكنها سد هذه الثغرة.

4- تحليل نقطة التعادل :

هذه الوسيلة من الرقابة تبين العلاقة بين المبيعات والتكاليف بطريقة يمكن معها معرفة الحجم الذي تكون الإيرادات مساوية بالضبط للتكاليف، وعند حجم أقل من ذلك تتحمل المؤسسة خسارة وفي حالة زيادة الحجم عن حجم التعادل فإنها تحقق ربحاً.

5- المراجعة الداخلية :

وهي تقويم الأداء المحاسبي والمالي للمؤسسة وكذا الأداء التسييري بمختلف نواحيه، ويقوم بهذه المراجعة هيئة من المراجعين الداخليين بالمؤسسة أو بواسطة المسيرين أنفسهم.

6- الملاحظات الشخصية:

بالرغم من تطورات أساليب الرقابة إلا أنه لا يمكننا تجاهل أهميتها عن طريق الملاحظة الشخصية لأن مهمة العملية التسييرية في الأخير هي التأكد من أن أهداف المؤسسة تتحقق بواسطة الأفراد من خلال قياس الأنشطة التي يقومون بها.

7- تحليل القوائم المالية:

ويكون ذلك من خلال:

أ - قائمة المركز المالي:

تعني ظاهرة الوضعية المالية للمؤسسة في زمن معين فسي أول الدورة المالية (الميزانية الافتتاحية) أو في آخرها (الميزانية الختامية) وتتوقف مصداقيته على مدى تمثيلها للواقع.

ب - قائمة النتائج:

تتمثل في تحليل النسب المالية ومن أهم هذه النسب:

*نسب السيولة:

تقيس قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها في المدى القصير.

*نسب الديون:

تقيس أهمية التمويل المقدم من الدائنين أو مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي عن طريق فوائدها.

*نسب الدوران:

تقيس قدرة المؤسسة على الحركة والنشاط مثل سرعتها في بيع البضائع.

خصائص الرقابة الفعالة:

هذه بعض الخصائص التي تميز عملية الرقابة الفعالة عن غيرها:

1- تقديم معلومات صحيحة:

يجب أن تكون المعلومات المقدمة صحيحة فالمعلومات الخاطئة أو المشوهة تظل عملية اتخاذ القرارات، وهذا ما يؤدي إلى نتائج سيئة غير متوقعة.

2- حسن توقيت المعلومات المقدمة:

فالمعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها بصفة جزئية أو كلية وبذلك تصبح لا قيمة لها بعد انقضاء الأمر الذي قدمت له.

3- الاقتصاد في التكاليف:

أي يجب أن تكون عملية الرقابة مساوية لتكلفتها، حتى تحقق الاقتصاد في التكاليف وقد يحدث هذا عندما توضع للرقابة بشكل يناسب عمل وحجم المؤسسة.

4- سهولة الفهم:

معناه تفهم المسير لعملية الرقابة وطبيعة النتائج المنتظرة منها وكذا المعلومات المقدمة لها، حتى يكون على علم بما يجري في المؤسسة وبالتالي لا يقوم باتخاذ قرارات خاطئة.

5- التركيز:

هدفه جلب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق المؤسسة وتعرق سير العمل وانسياب الإنتاج وهذا حتى يتسنى له اختيار المعايير الإستراتيجية لمواجهة ذلك.

6- تسهيل اتخاذ القرارات:

بمعنى أن الرقابة تقوم بتقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساسا لاتخاذ القرارات دون الحاجة لتفسير والتحليل وتكون نتيجة تسهيل مهمة المسير وعدم تضيقه الوقت في الأمور الأقل أهمية.

الوصايا العشر لنظام الرقابة الفعال:

- 1- إن الرقابة هي نشاط بحثي بالدرجة الأولى أي أن الهدف منها ليس العقاب أو منح الثواب بقدر ما تستهدف التعرف على أسباب الانحرافات وكيفية علاجها إذا لزم الأمر أو أنها تهدف إلى تحقيق الرسالة الجيدة على الأداء الحالي وضمان إستمراريته بالمستوى المرضي.
- 2- إن الرقابة قد تؤدي على شعور العاملين بالإحباط إذا لم يتم توضيح أهميتها والهدف منها وشرح جدواها للعاملين.
- 3- تنمية الرقابة الذاتية تساهم بدرجة كبيرة في تخفيض عبء العمل المرتبط بأنواع الرقابة الأخرى.
- 4- إن الرقابة وسيلة وليست غاية والمشكلة تختلف عن مظاهر المشكلة.
- 5- ضرورة أن تتواءم الأنشطة والأساليب الرقابية مع طبيعة الموقف وكلما أمكن محاولة استخدام مزيج من أنواع الرقابة المختلفة (المترامنة، التاريخية والداخلية..... الخ).
- 6- ضرورة محاولة استخدام الرقابة لتحقيق أكثر من غاية واحدة.
- 7- إن توافر المعلومات أساس للرقابة الجيدة، وإن النظام الرقابي الجيد هو الذي يوفر ويبلغ عن الانحرافات بسرعة قبل تفاقم المشكلة.
- 8- عوائد النظام الرقابي الجيد يجب أن تزيد عن تكلفته.
- 9- إن نظام الرقابة الجيد يجب أن يكون مفهوما.
- 10- إن الحصول على تأييد الأفراد وكذلك الإدارة العليا لنظام وأسلوب الرقابة المطبق يعتبر ضرورة لنجاحه.

تقييم الأداء:

ترتبط الرقابة بتقييم الأداء ارتباطاً وثيقاً، فتقييم الأداء يعتبر جزءاً من نظام الرقابة وإذا كانت الرقابة تتطوي على عملية قياس الأداء وتصحيحه فإن تقييمه هو عبارة عن دراسة وتحليل جوانب القوة والضعف التي تكتنف إنجاز الأنشطة سواء الفرد أو المنظمة أو أي جزء من أجزائها.

ولاشك أن الهدف من تقييم الأداء بهذا التعريف هو التعرف أو الحكم على مدى فعالية المنظمة أو قياس إنتاجيتها. هذا ويجدر الإشارة في هذا الخصوص إلى ما يلي:

- 1- لا يوجد اتفاق حتى الآن على مفهوم الفعالية.
 - 2- تتعدد مقاييس ومؤشرات قياس للفعالية ليس فقط بتعدد أهداف وتوجيهات الباحثين بل أيضاً بتعدد واختلاف طرق ومدخل الدراسة وطبيعة الأنشطة التي تمارسها المنظمات.
- ويضاف إلى ما سبق أن تقييم الأداء يساعد أيضاً في تحقيق الأهداف والمنافع الآتية على سبيل المثال:

(1-2) بالنسبة للفرد: تحسين إدراك الفرد وتطوير مفاهيمه المرتبطة بتقييم الأداء (أساليب التقييم، الأداء الماضي والأداء المتوقع..... الخ) بالإضافة على توضيح الفرص المتاحة لتحسين وتطوير أداء الفرد، ودعم ثقة الفرد في نفسه وتشجيع أو إرشاد الإدارة.

(2-2) بالنسبة للمدير: تعريف المديرين بطرق تدعيم وتشجيع الأفراد سلوكاً وأداءً، مساعدة المديرين في تخطيط القوى العاملة، دعم ثقتهم بأنفسهم وبمروءيتهم... الخ.

(3-2) بالنسبة للمنظمة: يساعد تقييم الأداء في تحسين طرق التنبؤ بالأداء المتوقع، تحديد جوانب الضعف وطرق علاجها وتوفير المعلومات الإدارية

الضرورية لاتخاذ القرارات أو التحفيز بالإضافة إلى تحديد متطلبات أو برنامج التدريب والتنمية للموارد البشرية والمادية والتكنولوجية وكذلك اختيار العمالة الجيدة وغيرها.

3- وأخيرا فإن التداخل والارتباط بين عملية الرقابة وتقييم الأداء يعتبر حقيقة لا يمكن تجاهلها فتقييم الأداء يساعد على تحديد الانحرافات وتوضيح طرق وأساليب علاجها وذلك في مختلف المستويات التنظيمية، كما أن نظام الرقابة الجيد لابد أن يحتوي نظاما جيدا لتقييم الأداء هذا ويوضح الشكل التالي تقييم الأداء في عملية الرقابة.

ان المفهوم العام للتدقيق هو فحص الحسابات للتأكد من صحتها او هو فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات بشكل يعطي الصورة الصحيحة والصادقة للمنشأة.

وقد ظهرت مهنة التدقيق نتيجة لحاجة الانسان الى التحقق من البيانات المحاسبية وكان ان تطورت المهنة نظرا لاتساع النشاط الاقتصادي وظهور شركات الاموال مما يدعو لان يكون المدقق في هذه الحالة هو كوكيل للمساهمين لمراقبة اعمال الادارة.

ومن المعروف ان عملية التدقيق تشمل الفحص والتقرير والتحقيق اللتان هما وظيفتان مترابطتان يمكنان المدقق من ابداء رأيه حول العمليات المالية للمشروع.

اما التقرير فهو عبارة عن بلورة نتائج الفحص واثبات ذلك في تقرير يبين فيه المدقق رايه الفني المحايد.

هذا وقد تطورت اهداف التقرير بشكل كبير جدا فقد كانت سابقا هي مجرد وسيلة لاكتشاف الاخطاء والغش والتلاعب ولكن نتيجة للظروف المتغيرة فقد تعدت عملية التدقيق ما سبق واصبح من اهم اهدافها :

- 1- مراقبة الخطط ومتابعة التنفيذ
 - 2 - تقييم نتائج الاعمال بالنسبة الى الاهداف الموضوعية.
 - 3 - تحقيق اقصى حد ممكن من الكفاية الانتاجية.
- وتعود اهمية التدقيق لكونه وسيلة لا غاية، ولا بد في هذه العجالة ان نتحدث عن الفرق بين المحاسبة والتدقيق، فالمحاسبة هي مجموعة للنظريات والمبادئ التي تحكم عملية تسجيل وتبويب العمليات المختلفة، اما التدقيق فهو مجموعة النظريات والمبادئ التي تنظم فحص البيانات المحاسبية ومدى تطابقها مع الواقع والمبادئ المحاسبية.

ومن هنا يمكن القول ان عملية التدقيق تبدأ بعد ان ينهي المحاسب اعماله لا بد قبل بدئ الحديث عن المراجعة وتدقيق الحسابات من ان نتحدث ولو قليلا عن الشخص الذي سيقوم بهذه العملية من حيث صفاته من يقوم بتعيينه ما هي واجباته.

المدقق:

اولا : صفات المدقق:

- 1- ان يكون مقيدا بالسجل العام للمحاسبين للقانونيين.
- 2- ان يكون عضوا في جمعية المدققين.
- 3- ان يكون على معرفة واسعة بنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا.
- 4- ان يكون على علم تام باصول المراجعة ونظرياتها.
- 5- ان يكون ملما بالقوانين عامة وخاصة قوانين الضرائب والعمل والتجارة والشركات والضمان الاجتماعي والجمارك.
- 6- ان يزود نفسه بالمعلومات الفنية الخاصة عن المنشأة التي يدققها.
- 7- ان يكون دقيقا غير متهاون.
- 8- ان يكون سريع البديهة حاضر للفهم ولبقا.
- 9- ان يكون حكيما ودبلوماسيا.

10- ان يكون قوي الشخصية , امينا لاقصى حدود الامانة.

11- ان يكون واقعا لا يتأثر بالآخرين.

ثانيا : تعيين المدقق:

في المؤسسات الفردية يكون التعيين بموجب عقد خاص بين صاحب المؤسسة والمدقق.

اما في الشركات بشكل عام فيكون التعيين بقرار من مجلس الادارة.

ثالثا: اعمال مخلة لآداب وسلوك مهنة التدقيق:

*مزاولة العمل بالاشتراك مع شخص غير مرخص له.

*منح عمولة او سمسرة نظير حصوله على العمل.

*محاولة الحصول على عمل عن طريق الاعلانات او المنشورات

*محاولة اخذ عمل زميل له.

*محاولة التأثير على موظفي زميل له.

*لم يراعي اتعابه حسب جهده.

*منافسة زميل له للحصول على عمل.

*افشاء اسرار شخصية او مهنية لصاحب العمل.

علينا قبل البدء في الملاحظات التالية ان لا نخلط بين حقوق المدقق وبين

واجبات المدقق (الاعمال التي سيقوم بتنفيذها).

رابعا: حقوق المدقق:

**له حق الاطلاع على الدفاتر والسجلات وفحص الحسابات.

**له الحق في السؤال والاستفسار.

**القيام بجرد خزائن الشركة.

**له الحق في حضور الهيئة العامة للشركة.

**الحق في دعوة الهيئة العامة للانعقاد.

**له الحق في الحصول على نسخ من الاشعارات التي ترسل للمساهمين.

خامسا: واجبات المدقق:

- 1- القيام بفحص الحسابات والتحقق من القيود وكشف الأخطاء.
- 2- التحقق من قيم الأصول والخصوم ومطابقتها للاسس المحاسبية.
- 3- تقديم الاقتراحات التي تكون صالحة لحسن سير العمل.
- 4- حسن اختيار الاختبارات للعمليات المثبتة في الدفاتر.
- 5- حيث ان الميزانية تصور ملخصا هاما لمراكز الحسابات فمن واجبات المدقق التحقق من سلامة هذا التصوير.
- 6- التأكد من تطبيق قواعد المحاسبة من ناحية:
 - 601 تسجيل الأصول بثمن الكلفة.
 - 602 الاستهلاكات ونسبها القانونية.
 - 603 تقويم المخزون السلعي.
 - 604 اجراءات التسويات.
 - 605 اعتبار المشروع مستمرا.
 - 606 استعمال اساس النقدية.
 - 607 عدم اخذ اي ربح لم يتحقق.
- 7- مراعاة سلامة تطبيق نصوص القوانين والانظمة والعقود.
- 8- حضور الجمعية العمومية والتأكد من صحة الاجراءات التي اتبعت.
- 9- تلاوة التقرير على الجمعية العمومية ويجب ان يتضمن:
 - 901 هل حصل على الايضاحات الضرورية.
 - 902 هل تمسك الشركة بحسابات منتظمة.
 - 903 هل الميزانية وحساب الارباح والخسائر متفقة مع الدفاتر.

مستويات وأنواع المراجعة:

مستويات المراجعة:

هناك ثلاثة مستويات للمراجعة التي هي عبارة عن مجموعة معايير وهي:

1- مستويات عامة تتكون من مجموعة معايير هي:

1-1 اتمام عملية الفحص عن طريق اشخاص لديهم التدريب الفني
الملائم والكفاية العملية.

1-2 ضرورة حياد المدقق واستقلاليته.

1-3 ضرورة القيام بالعمل بالعناية المهنية اللازمة للاداء.

2- مستويات خاصة بالعمل الميداني وهي ايضا تتكون من مجموعة معايير.

2-1 تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة مع الرقابة على اعمال المساعدين

2-2 دراسة وتقييم الرقابة الداخلية لتقدير مدى الاعتماد عليها.

2-3 الحصول على القدر الكافي من ادلة الاثبات.

3- مستويات اعداد التقرير.

3-1 ان يبين التقرير ما اذا كانت القوائم المالية معدة طبقا للمبادئ
المحاسبية المتعارف عليها.

3-2 ان يبين التقرير ما اذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
قد طبقت في الفترة السابقة ايضا.

3-3 تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة عن هذه القوائم.

3-4 يجب ان يحتوي التقرير رأى المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية
كوحدة واحدة.

كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني:

ان لتعيين المراجع في وقت مبكر مزايا عديدة حيث تمكنه من تحديد المدى الذي يستطيع ان يعمل من خلاله ويضمن له القيام بالفحص بطريقة اكثر كفاية ويساعد على وضع الخطط السليمة.

اما عن توقيت القيام بالمراجعة, فمن خلال الفحص الدوري يمكن للمراجع عمل اختبارات لسجلات العميل واجراءات القيد بها لاكتشاف مدى تمثيلها للواقع.

المراجعة الميدانية:

قبل بدء الحديث عن المراجعة الميدانية يجب ان نفرق بين القطاعات المحاسبية المختلفة لان اجراءات المراجعة الميدانية تختلف من قطاع لآخر ويمكن تقسيم هذه القطاعات الى:

القطاع العام:

والمقصود بهذا المنشآت ذات الصفة الحكومية او غير الحكومية التي تخضع للقواعد الحكومية, وهذا يعطيها صفة العمومية ومن المعروف ان الحكومة تقيّد حساباتها بطريقة مختلفة عن المنشآت الصناعية او التجارية الا ان طريقة المراجعة في كل الحالات واحدة.

القطاع الخاص:

في هذا القطاع تختلف علاقة المنفق او المراجع باصحاب العمل تبعاً لنوعيات المؤسسات, حيث ان مراجعة شركات الاموال اجبارية حسب القانون اما مراجعة شركات الافراد فهي اختيارية.

اي انه هناك مراجعة يتطلبها القانون مثل الشركات المساهمة التي لا بد من وجود وسيلة يطمئن بها المساهم على اساس ان الحسابات المقدمة صحيحة وتمثل المركز المالي للشركة.

ولا بد في هذه العجالة من الحديث بإيجاز عن التوقيت الزمني للمراجعة والتي يمكن تقسيمها الى ثلاثة اقسام:

التوقيت الزمني للمراجعة:

1- المراجعة المستمرة:

اي القيام بالمراجعة المستمرة طوال العام او على فترات دورية ومن اهم مزاياها, انه يمكن للمراجع القيام بعمل اكثر تفصيلا, وان قيد العمليات يراجع فور الانتهاء منها, وانه يمكن الانتهاء من المراجعة الاخيرة في فترة قصيرة, وان كثرة تردد المراجع على المؤسسة له تأثير على لانتظام العمل.

ويمكن المراجع من التعرف على اوجه وتفاصيل المؤسسة, خلافا لما يتركه من اثر نفسي على موظفي المنشأة مما يقلل من فرص ارتكاب الخطأ والغش.

واخيرا فان المراجعة المستمرة تؤدي لانتظام العمل بالنسبة لاعمال المراجعة والمراجع.

2- المراجعة النهائية:

ان المقصود بالمراجعة النهائية اي المراجعة التي تبدأ بعد ان اتمت ادارة الحسابات تقييد وترحيل العمليات واستخراج الحسابات الختامية, وتتم المراجعة بطريقة متواصلة, وان احسن الطرق للمراجعة هي ان تعمل مراجعة جزئية اثناء السنة بواسطة مراجع, ويقوم اخر بعمل المراجعة النهائية.

3- الفحص الخاص:

ان الفحص الخاص هو احد انواع المراجعة وقد يكون لاحد الاسباب التالية.

3\1 ان يكون لحساب فرد او شركة لمعرفة اتجاه الارباح الحقيقية بقصد الشراء او المشاركة او الاندماج.

3\2 ان يكون الفحص لحساب شريك جديد او شريك يريد الانفصال.

3\3 فحص الميزانية لحساب بنك او ممول , لغرض معين.

- 314 فحص الحسابات لغرض تقييم الاسهم.
- 315 فحص الحسابات بغرض اكتشاف غش او خطأ.
- 316 فحص الحسابات بقصد وضع نظام جديد للمحاسبة.
- 317 فحص الميزانية بقصد معرفة المركز المالي للمنشأة.
- 318 فحص ضريبي للتأكد من صحة وانتظام الحسابات.
- 319 فحص الحسابات والدفاتر بواسطة خبير لاعطاء رأي قضائي.

البدء في مراجعة جديدة:

قبل ان يبدأ المدقق في فحص السجلات والدفاتر عليه ان يقوم بجولة استطلاعية لمصانع ومخازن ومكاتب المنشأة وعليه ان يطلع على السجلات اولا ولان هذا سيعطيه صورة مختصرة عن سياسات وخطط اصحاب المنشأة وبذلك يتمكن من ان يقرر اذا ما كانت العمليات قد اعتمدت من المؤولين وتنفذت حسب توجيهاتهم, وعند البدء على المدقق طلب شهادة بالسجلات الدفترية والتنظيمية التي تحتفظ بها ويشمل لفظ السجلات ما يلي:

- 1- السجلات الغير مالية وتشمل:
 - 1\1 عقد التأسيس والنظام الداخلي.
 - 1\2 دفاتر محاضر الاجتماعات.
 - 1\3 الاقرارات الضريبية.
 - 1\4 التقارير المالية عن السنوات السابقة.
 - 1\5 العقود مع العملاء والموردين.
 - 1\6 عقود الموظفين والعمال والمستشارين.
 - 1\7 العقود الحكومية.
 - 1\8 ملفات المراسلات.
- 2- المجموعة الدفترية , والتي تشمل:
 - 2\1 دفاتر اليومية

2\2 الاستاذ العام

2\3 الاستاذ المساعد

وان استعراض المدقق لهذه السجلات يعطيه فكرة عن النظام المتبع في الشركة، دقة السجلات وكفايتها، نظام الحفظ وكفايته، واخيرا العمليات الاساسية التي تقوم بها المنشأة.

كما انه على المدقق ان يطلب تقريراً مفصلاً عن نظام الرقابة الداخلية ويكون معتمداً من المسؤولين، ومتى كون المدقق فكرة مبدئية عن المنشأة.

ونلك عن طريق الزيارة ودراسة السجلات ونظام الرقابة، فانه بعد ذلك يستطيع ان يصمم برنامجاً للتدقيق.

وحقيقة الامر ان المدقق لا يستطيع ان يقوم بمفرده بمهمة المراجعة، وعلية الاستعانة بموظفيه ولكي يتم التنسيق يجب ان يكون هناك برنامج يسير عليه الموظفين وعند القيام بكل عملية يقوم المدقق او مساعديه بالتوقيع بجانب الخطوة التي تمت.

وخلص القول ان اهم اغراض برنامج التدقيق هو انه خطة تفصيلية للتدقيق، وانه سجل للعمل المنتهي في التدقيق، واخيرا فهو برنامج للتخطيط والرقابة.

قبل الخوض في الحديث عن اجراءات المراجعة لا بد من التفريق وعدم الخلط بين اجراءات ومعايير المراجعة، فان المعايير هي المبادئ الانسانية التي تحكم طبيعة وامتداد التحقق، اما الاجراءات فهي تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص، وكمثل لاجراءات المراجعة جرد الاصول في المنشأة، ولابراز التفرقة بين معايير المراجعة واجراءاتها نأخذ المخزون السلعي كمثال، فاحد معايير اداء العمل الميداني هو الحصول على اثباتات كافية ومقنعة وبتطبيق ذلك على المخزون السلعي فانه يتطلب اثباتات لكميات واسعار المخزون السلعي وحتى يتحقق هذا المعيار يتخذ المدقق الاجراءات التالية:

- أ- مقارنة الاسعار المستخدمة في التسعير مع اسعار فواتير المشتريات.
- ب- الاستفسار عن اسعار السوق الحالية.
- ج- التحقق من النواحي الحسابية لقوائم جرد المخزون.

اجراءات المراجعة:

اولاً: المراجعة المستندية:

- 1- الشروط الواجب توفرها في السند:
 - 1\1 ان يكون مستوفياً للشروط القانونية.
 - 1\2 التأكد من اسم الطرف الموجه له السند " اسم المنشأة وليس صاحبها او احد الشركاء".
 - 1\3 التأكد من تاريخ السند.
 - 1\4 التأكد من طبيعة العملية " نفس عمل المنشأة".
 - 1\5 استيفاء السند للتواقيع الاصولية.
 - 1\6 مراعاة نوع النفقة في السند " هل هي رأسمالية ام ايرادية".
- 2- التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الايرادية وفيما يلي بعض النفقات الرأسمالية خلال الحياة الانتاجية للاصل:

- 2\1 نفقات التحسين.
- 2\2 نفقات الاضافة.
- 2\3 نفقات الاحلال.
- 2\4 نفقات التعديل.

وان اهمية التفريق بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الايرادية ذات تأثير هام على صحة نتيجة المنشأة وسلامة اظهار المركز المالي فمعاملة المصروف الرأسمالي كإيرادي يؤدي الى تقليل فائض نتيجة الفترة.

3- السندات المفقودة:

في بعض الاحيان لا يعثر المدقق على احد المستندات , هنا عليه ان يسجل بذلك ملاحظة, فان ظهر فلا خلاف في ذلك اما في حالة عدم ظهور المستند فيجب ان يطلب بدل ضائع او الاستعانة بشواهد اخري.

ثانياً: المراجعة المحاسبية:

ويقصد بها المراجعة الرقمية للقيم والكميات وتشمل:

- 1- مراجعة نقل الارصدة الافتتاحية.
- 2- التأكد من الصحة الحسابية للمستندات.
- 3- مراجعة جميع اليوميات الاصلية.
- 4- مراجعة الترحيل من اليوميات الى الأستاذ المساعد.
- 5- مراجعة وترصيد حسابات الأستاذ.
- 6- مراجعة نقل المجاميع.
- 7- مراجعة صحة نقل المبالغ من الأستاذ الى ميزان المراجعة.
- 8- مراجعة العمليات الحسابية مثل الاستهلاكات والمصاريف المقدمة والمستحقة.
- 9- مراجعة نقل الارقام الى التقارير المالية.

ثالثاً: المراجعة الفنية:

1- المعاينة والجرد:

اي القيام باجراءات العد والقياس او الوزن ومعاينته حيث يوجد ثم مقارنته بما هو مسجل في السجلات ومسؤولية المدقق عند الجرد هي:

- 1\1 ان يكون على معرفة فنية بالاصول المجرودة.
- 1\2 ان يكون قادرا على التمييز بين ماهو اصيل ومزيف.
- 1\3 التوحيد في اجراءات الجرد.

2- الاستفسار والتتبع:

على المراجع القيام بالاستفسارات اللازمة وتتبعها ومنها:

- 2\1 الاستفسار عن اية التزامات غير مثبتة في الدفاتر.
- 2\2 الاستفسار عند دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.
- 2\3 الاستفسار عن القيود المثبتة في الدفاتر.
- 2\4 الاستفسار عن العمليات المتعلقة.
- 2\5 تتبع سداد الديون.

3- الحصول على شهادات وقرارات من خارج المنشأة:

ويكون ذلك عن طريق مخاطبة من تتعامل معهم المنشأة مثل، شهادات البنوك، مصادقات الارصدة للعملاء، عقود العقارات والاليات.

4- الحصول على شهادات وقرارات من داخل المنشأة:

وهذه يجب ان تكون صادرة عن اشخاص مسؤولين داخل المنشأة.

5- الدراسة الانتقادية والتمعن:

يقوم المدقق بدراسة احدى الدفاتر، وعن طريق التمعن والملاحظة يستطيع ان يكشف اي امر ضروري لم يظهر اثناء المراجعة المستندية.

6- المقارنة والربط بين المعلومات:

اي القيام بالمقارنة بين البنود الواحدة في المدد المالية المختلفة اما الربط بين المعلومات فهو استخراج نسب معينة الى عناصر مثل:

- 6\1 نسبة اجمالي الربح الى المبيعات.
- 6\2 نسبة المصروفات الى اجمالي الربح.
- 6\3 نسبة ايراد الاستثمار الى الاستثمار.

المراجعة المستندية للنقدية:

قبل الحديث عن المراجعة المستندية للنقدية من المستحسن ان نذكر انواع دفاتر النقدية المستخدمة في الغالب:

- 1- دفتر نقدية الصندوق.
- 2- دفتر نقدية البنوك.
- 3- دفتر نقدية الصندوق والبنوك.
- 4- دفتر الايرادات والمصروفات.
- 5- دفتر المقبوضات.
- 6- دفتر المدفوعات.

ومن المهم بالنسبة لدفتر النقدية ان يتأكد المراجع من رصيد النقدية بعدها بصورة مستمرة وامام موظف مسؤول وان ياخذ تفاصيل كاملة عن النقود المحدودة, كما انه عليه التحقق من ارصدة البنوك ومطابقتها واعداد التسويات اللازمة.

المراجعة المستندية للمدفوعات:

تعتمد هذه المراجعة على المستندات المقدمة من خارج المنشأة وتكون في صورة ايصالات او شيكات من جزئين تلاول شيك والثاني كايصال, وهذه المستندات تعتبر المستند الرئيسي لعمليات المدفوعات, وعند مراجعتها يجب التأكد من صحة توجيه العملية.

تسديدات مشتريات آجلة:

عند الشراء يكون المستند هو الفاتورة وعند التسديد يكون المستند هو الايصال وحتى يستطيع المدقق للربط فيما بينهما من المستحسن الاشارة لارقام الفواتير على الايصال, وفي حالة اخري تكون الفاتورة (فاتورة الشراء) هي المستند لعمليتي الشراء والدفع في نفس الوقت, وفي حالة نقص او عدم وجود

الايصالات يقوم المدقق بعمل كشف بالنواقص ويطلب من المنشأة الكتابة للعملاء للحصول على مستندات قبض رسمية.

المشتريات النقدية:

هذا النوع من المدفوعات لا نجده كثيرا في المنشآت الكبيرة ولكن نجد ان لمشتريات النقدية تمثل جانبا كبيرا من مشتريات المؤسسات الصغيرة وهنا يجب الحصول على ايصال او فاتورة مخالصة او اي مستند يدل على استلام البضاعة ودفع ثمنها وعلى المدقق متابعة للتوجيه الصحيح للعملية والتأكد من دخول البضاعة للمخازن.

مدفوعات المصاريف الايرادية:

* الرواتب والاجور:

تراجع مستديا من ناحية مراجعة كشف الرواتب والاجور مع الملفات الخاصة بالمستخدمين، تدقيق العمليات الحسابية والاقتطاعات والاعفاءات، التأكد من توقيع الموظف بالاستلام وان الكشف معتمد من المسؤولين.

* مصروفات الانتقال:

هذا المستند قد يكون عبارة عن مستند داخلي مثل سند الصرف او امر الصرف ومعتمد من المسؤول واذا امكن تاييده بمستند خارجي مثل تذكرة الطائرة او القطار او الباخرة.

* البريد والبرق والهاتف.

* الايجارات.

* الكهرباء والمياه.

* الرسوم الجمركية.

* المطبوعات والقرطاسية.

* المجلات والدوريات.

* الدعاية والاعلان.

* اتعاب المراجعين.

* اقساط التأمين.

ان كل ما ذكر اعلاه يمكن مراجعته من خلال الاطلاع على العقود والبوليص والمخالصات والايصالات والفواتير المقدمة من العملاء.

* العمولة والسمسرة:

في حالة عمولة وكلاء البيع يجب الاطلاع على عقد الوكالة او الكشف المرسل من الوكيل, اما العمولة للمستخدمين فتراجع من واقع العقود.

* مصروفات النقل والشحن:

مراجعة كشوفات والفواتير المرسلة من الناقلين وكذلك الايصالات, وهذه المصاريف يجب الاهتمام بتوجيهها فربما تكون عائدة لاصل ما او مشتريات.

* المصاريف القضائية:

تتقسم هذه المصاريف الى:

1- مصاريف قضائية للحصول على اصل ثابت.

2- مصاريف قضائية خاصة بمشكلات المنشأة مع الغير.

3- اتعاب المحاماة السنوية.

في هذه الحالة على المدقق الاطلاع على العقود والفواتير التي تظهر سبب المصروف ويجب مراعاة التوجيه السليم لها.

* مصاريف البنك:

تكون مراجعتها من واقع كشوفات البنك واشعاراته.

* مصاريف السيارات:

هذه المصاريف تحتاج لعناية كبيرة فهناك مصاريف التأمين والمحروقات والزيوت والصيانة وهي مصاريف ايرادية كما انه هناك مصاريف راسمالية يجب الانتباه لها.

مدفوعات راسمالية:

* مشتريات الاراضي والمباني

* الآلات والمعدات

* الاثاث والمفروشات

* السيارات

* سداد القروض

* شراء اوراق مالية

* رد الزائد في راس المال

على المراجع للتأكد مما سبق الاطلاع على سندات التسجيل وعقود الملكية والفواتير والايصالات والمخالصات والرخص الحكومية واية عقود اخري تختص بهذه البنود وان يتأكد انها مسجلة باسم المنشأة وليس باسماء افراد.

المراجعة المستندية للعمليات الخارجية:

ان نطاق مراجعة العمليات التجارية نطاق واسع جدا ساحاول ان أخصه في النقاط التالية مع شيء من التفصيل:

المراجعة المستندية للعمليات التجارية:

تعتبر فاتورة المشتريات هي المستند الرئيسي وعلى المراجع ان يتحقق من ان هذه الفاتورة صحيحة ومعنونة باسم المنشأة والتحقق من دفتر البضاعة الواردة للتأكد من ورود الفعلي، وقد يصادف المراجع بعض المشتريات دون فواتير وهنا عليه ان يعزز مراجعته بالرجوع لامر الشراء ودفتر البضاعة الواردة وكشف حساب العميل البائع.

مراجعة الترحيلات والعمليات الحسابية:

يقوم المراجع باختبار الترحيلات من دفتر يومية المشتريات الى الحسابات الشخصية للعملاء، وكذلك المجاميع الاقمية والراسية، والتأكد من نقل الارصدة من صفحة لاخرى، اضافة لذلك التحقق من عمليات الضرب والطرح والجمع.

مراجعة المشتريات بالتقسيط والمشتريات المستقبلية:

الاطلاع على العقود ان كانت بالتقسيط او تاجيرية ومراعاة الشروط الواردة في العقود اضافة الى الاطلاع على الفواتير ومستندات القبض اللازمة عند الدفع.

مردودات المشتريات:

1- لا ترد البضاعة الا اذا فحصت بدقة وتبين السبب في ارجاعها.

2- القيام بتحرير اشعار مدين للبائع.

3- التأكد من الخروج الفعلي للبضاعة.

4- استلام اشعار القيد من البائع باعادة قيمة البضاعة.

وهنا على المدقق القيام الخطوات التالية:

1- اختبار الترحيل من دفتر اليومية الى حساب الموردين.

2- مراجعة تقييد مجاميع دفتر اليومية لمردودات المشتريات.

3- اختبار المجاميع والعمليات الحسابية.

4- التأكد من صحة نقل المجاميع.

مراجعة المبيعات:

من اهم مبادئ المبيعات الاجلة انه اذا تم البيع بطلبات او عقود ان يخصص دفتر خاص لهذه الطلبات او العقود وان يتم تحرير امر صرف بالبضاعة وارساله الى المخازن.

و بعدها يتم عمل الفاتورة اللازمة بناء على امر الصرف من المخازن وان تكون الفواتير ذات ارقام متسلسلة واخيرا ان يكون هناك مراقبة خاصة على مبيعات الاصول.

اما في حالة ارسال بضاعة الامانة للوكيل فتقيد جميع بيانات الفاتورة الصورية عدا الثمن ولا تجري اية قيود حتى يرسل الوكيل كشف البيع ويقيّد ماورد فيه مراعيًا نوع العمولة.

المراجعة المستندية للأعمال أخرى:

اوراق القبض واوراق الدفع:

على المراجع التحقق من احكام عملية استلام الاوراق التجارية وحفظها
اضافة للتأكد من اوامر التصرف بها وان يتتبع الورقة من الاستلام حتى السداد
في تاريخ استحقاقها.

بالنسبة لعملية المراجعة والتدقيق الأخرى فإنها تتم كما في المشتريات
والمبيعات من ناحية المجاميع والترحيل... الخ.

حافطة المراجع:

الملف الدائم للمراجعة:

يجب ان يحتوي الملف الدائم للمراجعة على ما يلي:

- 1- صورة عن عقد التأسيس والنظام الداخلي.
- 2- شهادة بدفاتر وسجلات المنشأة.
- 3- نماذج توقيعات المسؤولين.
- 4- برنامج المراجعة.
- 5- نسخ عن التقارير المالية والميزانيات السابقة.
- 6- القرارات الهامة لمجلس الإدارة.
- 7- ملخص عن القرارات الضريبية.

اوراق العمل في المراجعة:

1- الغرض منها:

- 1-1 تسهيل اعداد تقرير المراجع
- 1-2 تؤيد وشرح الآراء والتحفظات.
- 1-3 تحتوي معلومات يحتاج اليها المراجع.
- 1-4 تنظم وتتسق عملية المراجعة.

2- أنواعها:

- 2-1 ميزان المراجعة العام.
- 2-2 تقرير عن نظام الرقابة الداخلية.
- 2-3 برنامج المراجعة.
- 2-4 قيود اليومية عن التعديلات.
- 2-5 تحليل الحسابات.
- 2-6 مستخرجات محاضر الاجتماعات.
- 2-7 ملخصات ومذكرات نسوية.

طريقة سير العمل:

هناك مجموعة من القواعد العامة المهمة التي يجب ان يتقيد بها المراجع ولا بأس من ذكرها هنا كنقاط محددة:

- 1- يجب ان يقوم المراجع بتنفيذ برنامجه بطريقة لا تشل حركة المنشأة.
- 2- اختيار الوقت المناسب للمنشأة للحصول على استفساراته المطلوبة.
- 3- ان لا يشجع قيام صداقات شخصية.
- 4- ان لا يذيع اسرار العمل.
- 5- ان لا يستخدم قلم الرصاص للمراجعة.
- 6- ان لا يترك اي عملية قبل ان تتم.
- 7- ان لا يفسر معنى العلامات والرموز التي يستخدمها.

ان المستوى الثاني من مستويات العمل الميداني هو تقييم ودراسة الرقابة الداخلية التي هي تخطيط التنظيم الاداري للمنشأة وما يرتبط به من وسائل او مقاييس تستخدم داخل المنشأة للمحافظة على اصول المنشأة، ومن هنا نجد ان مفهوم الرقابة الداخلية اتسع نطاقه بحيث تغطي حدود الاشراف على الاقسام المالية والمحاسبية.

مقومات نظام الرقابة الداخلية:

الخطـة التنظيمية:

يجب ان تكون الخطـة مرنة وبسيطة وواضحة وتحدد خطوط السلطة والمسؤوليات وان يكون لها المقدرة على تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الادارات المختلفة.

النظام المحاسبي:

ضرورة وجود نظام محاسبي سليم لتحقيق الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات وتبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.

مستويات الاداء:

يجب ان تمدنا مستويات الاداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل، ويتم ذلك عموما بتقسيم الواجبات والمسؤوليات.

مجموعة الافراد:

يجب ان يتوافر مجموعة من الافراد الكفيا لهذا الغرض.

للرقابة الداخلية والمدقق الخارجي يجب على المدقق الخارجي ان يـاخذ في اعتباره الفحص الذي يقوم به للمدقق الداخلي بحيث يكون هذا الفحص مكملا لعمله وليس بديلا له واول ما يهتم به المدقق الخارجي هو الرقابة المحاسبية التي من الضروري ان يقيمها.

واذا ظهر للمدقق الخارجي عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية القائم فيجب ان يقوم بتقديم الاقتراحات التي يراها مناسبة، وان فحص الرقابة الداخلية في المنشأة يعتبر واجبا على المدقق الخارجي ان يقوم به.

تقييم الرقابة الداخلية:

الطريقة التقليدية:

اي الاستقصاء بالاسئلة عن طريق اعداد قائمة نمونجية باسئلة واقعية عن الاجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المنشأة وعملياتها المختلفة وتقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم في بدء قيام المدقق بعمله اذا كانت مستمرة من بداية العام حيث ان العادة ان تقدم الاسئلة للمدير المالي الذي يتولى الاجابة عليها ويعيدها للمدقق.

وهنا اؤكد على مراعاة التفرقة بين اسباب القصور البسيطة وبين الجسيمة وان تكون الاسئلة محتوية على وصف تفصيلي، وان تظهر مصادر المعلومات المستخدمة.

التقرير الوصفي للرقابة الداخلية:

هنا نأخذ مثالا على تحصيل النقدية فان المدقق يقوم بالعمل بالصورة التالية:

- * فتح وتوزيع البريد.
- * اعداد سجل خاص لتسجيل النقدية الواردة.
- * من يقوم بالتسجيل بالدفاتر.
- * سرعة تسجيل النقدية الواردة.
- * استخدام دفاتر ايصالات متسلسلة.
- * الرقابة على المبيعات النقدية كافة.
- * المتحصلات من العملاء.
- * امكانية توصل امين الصندوق لدفاتر الاستاذ.

مما سبق فان النظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تقسيم كاف للعمل اما الرقابة الداخلية القوية فتتطلب ان يعهد بالعمل الى ادارات منفصلة.

الملخص التذكيري:

يشتمل هذا الملخص على بيان تفصيلي بالاجراءات والوسائل التي يتميز بها اي نظام سليم للرقابة الداخلية، ومما يعيب ذلك ان هذه الطريقة لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما انها لا تحقق التسيق والتوحيد.

الاثار المترتبة على نتيجة تقييم الرقابة الداخلية:

ان دراسة وتقييم الرقابة الداخلية تمكن المدقق من اتخاذ القرارات عن مدي امكانية الاعتماد عليها او توسيع نطاق الاختبارات، ومن المستحسن ان يقوم المدقق باختبار الرقابة الداخلية على فترات دورية.

ان قيام المدقق باختبار عينات في فحصه تستند على:

- 1- كبر وضخامة المنشأة وتكرارها اليومي.
- 2- ان مسؤولية دقة السجلات والبيانات تقع على مسؤولية الادارة.
- 3- اختبار عينات ممثلة للمجموع.

ولكن هناك مشكلات للمراجعة الاختبارية منها كيفية تحديد حجم العينات كيفية اختيار المفردات في العينة اضافة لذلك تحديد حجم العينة واخيرا كيفية تقييم نتائج العينة.

ولحل هذه المشاكل يجب على المدقق ان يحدد نوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف التي اكتتفتها اثناء قيامه بالتدقيق ويحدد طبيعة العمليات ونوع الموظفين وهناك مدخلين في تحديد العينة وحجمها وتقييم نتائجها هما مدخل الحكم الشخص ومدخل العينات الاحصائية.

فمدخل الحكم الشخصي يتم باحدي الطرق التالية:

- 1- فحص 10% من العمليات مثلا.
- 2- فحص وحدة كاملة.
- 3- فحص كل مبلغ يزيد عن حد معين.

اما مدخل العينات الاحصائية فهو يعتمد على جداول احصائية في اختيار العينة وفي سبيل ذلك على المدقق ان يحدد مقدما ما يلي:

1- تعريف الهدف وطبيعة الاختبار.

2- تحديد طريقة اختبار العينة.

3- احتساب حجم العينة.

4- تقييم نتائج العينة.

المدقق الداخلي والمدقق الخارجي:

الغرض المشترك:

* العمل على وجود نظام فعال للضبط لمنع اي خطأ او تلاعب.

* العمل على وجود نظام محاسبي فعال يمد بالمعلومات الضرورية.

الاختلافات:

نطاق العمل: التدقيق الداخلي تحدد الادارة اما التدقيق الخارجي فتحدده المسؤولية الملقاة عليه.

طريقة العمل:

يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ان النظام الماسبي كفؤ اما المدقق الخارجي فيتأكد من الحسابات التي تقدم للمساهمين.

المسؤولية: ان مسؤولية المدقق الداخلي تكون امام الادارة اما مسؤولية المدقق الخارجي فتكون امام المساهمين او اصحاب راس المال.

الاتفاق في طريقة العمل:

يتفق كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في ان الاثنان يقومان بفحص نظام الضبط الداخلي فحص وتدقيق السجلات المحاسبية والتقارير المالية والتحقق من الاصول والالتزامات وكذلك في الملاحظة والاستفسار.

امثلة على التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

- 1- يعتمد المدقق الخارجي الى حد كبير على قرار المدقق الداخلي.
- 2- يساعد المدقق الداخلي، المدقق الخارجي في كثير من اعمال الجرد المفاجئ.
- 3- يساعد المدقق الداخلي، المدقق الخارجي في اعداد الادلة التي يتطلبها في مراجعته.

ولكن اعتماد المدقق الخارجي على المراجعة الداخلية تحدد اعتبارات عديدة منها مدي خبرة ومؤهلات رئيس التدقيق الداخلي وموظفيه ومدى كفاية التدقيق الداخلي، وكذلك المسؤولية الموكولة لرئيس التدقيق الداخلي.

القرائن في المراجعة:

ان المستوى الثالث من مستويات العمل الميداني هو ضرورة الحصول على القرائن وتتكون ادلة الاثبات من البيانات المحاسبية الاساسية مثل دفاتر القيد ودفاتر الاستاذ العام والمساعدة والسجلات المحاسبية والتسويات الجردية والى جانبها يوجد ادلة اثبات مؤيدة مثل الشيكات والفواتير والعقود ومحاضر جلسات الادارة ويمكن للمدقق ان يعتمد على الوجود الفعلي في الاثبات.

الاعتبارات التي تحكم ادلة الاثبات:

- 1- حين الحصول على دليل من مصادر خارجية يمدنا بضمان اكبر.
- 2- حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام للرقابة الداخلية فان ذلك يؤدي للاعتماد عليها (اي البيانات).

ومن اهم الوسائل للحصول على ادلة اثبات قوية، نجد منها الجرد الفعلي للعنصر والحصول على اقرارات مكتوبة من الغير اللذان يعدان من اجراءات المراجعة المتعارف عليها، وتتطلب مراجعة المخزون حضور المدقق وقت اجراء الجرد.

انواع ادلة الاثبات:

1- الجرد الفعلي:

ليس هناك اشد اقناعا من حضور المدقق لعملية الجرد الفعلي ولكن هذا الدليل يستعمل في حالة الاصول الملموسة.

2- المستندات الملموسة:

مثل فواتير الشراء والبيع مستندات المصاريف العقود محاضر الاجتماعات بوالص التامين وتقسم هذه المستندات الى المستندات المعدة داخل المنشأة والمعتمدة من مسؤول.

المستندات المعدة من خارج المنشأة.

المستندات المعدة داخل المنشأة والمستعملة داخلها فقط.

3- شهادات طرف ثالث:

مثل الحصول على مصادقات العملاء كشوفات البنوك شهادات العقارات رخص السيارات.

4- العمليات الحسابية:

هناك احتمال الخطأ ولكي يبرهن المدقق على صحة العمليات الحسابية يجب ان يعيد اجراء هذه العمليات ليتحقق منها.

5- نظام المراقبة الداخلية السليم.

6- سجلات كاملة ومفصلة.

ان وجود هذه السجلات ليس كافيا للحكم على ان البيانات التي تحويها ممكن الاعتماد عليها ولكن وجودها يعني ان اكثر من شخص قام بالتقيد فيها.

7- شهادات رسمية من رؤساء وموظفي المنشأة.

بعض هذه الشهادات تكون شفهية وبعضها من الاهمية بحيث يكون كتابيا.

8- شهادات غير رسمية:

اي الاجابات على اسئلة كثيرة اثناء المناقشات اليومية مثل مكان وجود مستندات معينة ولكن هذه الاجابات او الشهادات الغير رسمية قد تكون البداية نحو الحصول على معلومات اخرى.

الاطباء:

الهدف من المراجعة:

ان مراجعة المنشأة تهدف الى التحقق من ان جميع الاصول قيدت في السجلات بقيمة حقيقية ويمكن التحقق من ذلك بان قيمة الاصول قدرت بما يتمشي مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها وان الاصول الثابتة قد سجلت تسجيلا سليما وان استهلاكها الفعلي احتسب عليها مع التأكد بان هذه الاصول قد استلمت وانتفعت بها المنشأة.

كما انه على المدقق التأكد ان الاصول التي فارقت او خرجت من المنشأة وكافة الالتزامات قد تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات وان عملية خروجها من المنشأة بغرض البيع قد ادي الى زيادة الاصول او نقص الالتزامات واخيرا التأكد من الاصول المشتراة المملوكة للمنشأة قد استخدمت اكفاً استخدام.

اسباب الاخطاء:

هناك اسباب كثيرة للاخطاء سنذكر معا بعضا منها على سبيل المثال وليس الحصر:

1- جهل كتبة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتصنيف المحاسبي السليم.

2- الاهمال اثناء القيام بالاجراءات المحاسبية.

3- الرغبة في اخفاء التلاعب والاختلاسات والعجز.

4- ميل الادارة الى تفسير العمليات بطريقة توافق هواها.

5- الرغبة في تخفيض الضرائب الى اقصى حد ممكن.

الغرض من المراجعة:

مما سبق يتبين ان للمراجعة غرض هام هو فحص المستندات والسجلات والحسابات فحوصا مستديا للحكم بانها تمثل الواقع , وبجانب هذا هناك اغراض فرعية للمراجعة نذكر منها منع او التقليل من الاخطاء والغش والاختلاس. اكتشاف الوسائل غير السليمة في التسجيل الدفترى واكتشاف الاخطاء الكتابية والارتكابية:

انواع الاخطاء:

اولا: اخطاء تكتشفها ادوات المحاسبة:

من الادوات المحاسبية التي تساعد على اكتشاف الاخطاء ميزان المراجعة واستعمال حساب المراقبة مع دفاتر الاستاذ وذلك منكرة تسوية البنك تساعد في اكتشاف اخطاء حساب البنك ومنها ايضا كشوفات الحساب للعملاء.

اي انه هناك اخطاء تظهر بصورة تلقائية, ولكن يوجد بعض الاخطاء التي يصعب اكتشافها مثل تحميل مصروف على حساب بدلا من حسابه الاصلي او عدم احتساب الاستهلاك بنسبة صحيحة.

ثانياً: اخطاء متعمدة واخطاء غير متعمدة:

امثلة على الاخطاء المتعمدة:

* عدم اثبات مبيعات نقدية واختلاسها وتغطية الاختلاس بالتلاعب بدفتر الصندوق.

* اثبات دخول البضاعة للمستودعات دون ان تدخل فعلا.

* استلام دفعات من العملاء وعدم قيدها.

* ادراج اسماء وهمية في كشوفات الرواتب والاجور.

* تضخيم الارباح للتلاعب بالاسهم.

* تخفيض الارباح لمحاولة التهرب الضريبي.

* عدم اظهار الاصول والخصوم بالقيمة الحقيقية في قائمة المركز المالي.

ثالثاً: اخطاء تخفى واططاء لا تخفى:

الحقيقة انه ليس معظم الاخطاء (وخاصة المتعمدة) يمكن اخفاؤها فسي حالة وجود تلاعب او اختلاس في حساب البنك مثلاً فان المختلس او المخطئ اذا كان يعد مذكرة البنك فيمكنه اخفاء ذلك عن طريق التقليل من الشيكات او اذا كان دفتر استاذ البنك تحت يده يمكنه تقليل رصيد البنك بالجمع الخاطئ او الترصيد الخطأ وفي حالة كونه يرحل من دفاتر الاستاذ فانه يقوم بنقل ارقام خاطئة.

احتمالات حدوث الاخطاء:

تقييد العمليات:

- 1- التحليل الخاطئ للعمليات مثل عدم التفريق بين مصروف ايرادي ومصروف راسمالي.
- 2- السهو في تقييد العمليات مثل عدم قيد فواتير بضاعة بالطريق رغم انتقال ملكيتها للمنشأة.
- 3- قيد عمليات وهمية مثل قيد يخص سنة قادمة.

اجراءات المحاسبة:

ان كل عملية حسابية يصاحبها احتمال عدم صحة في النتيجة وهنا يحدث الخطأ، فالجمع والترصيد واحتساب الاستهلاكات والديون المعدومة وفوائد الخصم كل هذه العمليات اذا لم تجري بدقة يكون هناك احتمال حدوث الخطأ.

اعداد التقارير المالية:

من الاخطاء المحتمل وقوعها في التقارير المالية نذكر:

- * ادراج مفردات ومبالغ وهمية.
- * ابعاد مفردات او مبالغ.
- * وصف مفردات وصفا غير دقيق.
- * عدم الاقصاد عن كل ما يجب الاقصاد عنه.

تصحيح الاخطاء وموقف المراجع:

هناك اخطاء قد يجد المراجع انه لا داعي لتصحيحها مثل خطأ طفيف مثل تحميل مصروف لآخر والحقيقة ان عمل المراجع هو منع الخطأ أكثر من اكتشافه ومن ناحية تصحيح الاخطاء يمكن تقسيمها الى:

اخطاء تؤثر على ارصدة الحسابات.

اخطاء لا تؤثر على ارصدة الحسابات.

فمثلا خطأ في تقويم نوع من البضاعة يؤدي الى خطأ في مجموع قيمة المخزون فاذا اكتشف الخطأ قبل ان تقيد البضاعة بالمخازن بقيد محاسبي فان تصحيح هذا الخطأ يكون عن طريق تصحيح كشوفات الجرد اما اذا كانت القيمة قد قيدت فان التصحيح يتم بطريقة اخرى، ومن الملاحظ ان معظم الاخطاء التي يكتشفها المراجع تكون قد قيدت وسبق ترحيلها.

مثال على خطأ محاسبي: باعت شركة اصل من الاصول القيد الخاطئ:

** من حساب الارباح والخسائر

** من حساب مخصص الاستهلاك

** من حساب النقدية او العملاء

** الى حساب الاصل

وهذا القيد المسجل بدفاتر المنشأة.

القيد الصحيح:

** من حساب ارباح وخسائر الاصل

** من حساب مخصص الاستهلاك

** من حساب النقدية او العملاء

** الى حساب الاصل

هذا القيد يجب ان يكون مسجلا في دفاتر المنشأة

تصحيح القيد الخاطئ:

** من حساب ارباخ وخسائر الاصل

الى مذكورين

** الى حساب مخصص الاستهلاك

** الى حساب الارباح والخسائر

هذا القيد يسجل لاحقاً بعد اكتشاف الخطأ.

اولاً: قائمة نتيجة الاعمال:

عند اعداد قائمة نتيجة الاعمال يجب مراعاة الامور التالية:

- 1- الافصاح عن جميع الحقائق والتمييز بين الايرادات والمصروفات.
- 2- في تبويب المصروفات يجب ذكر الانواع الهامة مثل الاستهلاكات, مصاريف البيع, الفوائد, كل ذلك في بنود مستقلة.
- 3- فصل المصروفات العادية عن المصروفات الطارئة.
- 4- ان تظهر الايرادات بقيمتها الاجمالية قبل طرح المصاريف.
- 5- ان تظهر المردودات والمسموحات في بنود خاصة.
- 6- الشروحات الكافية لكل بند يمثل ايراداً او مصروفاً.

ثانياً: التحقق من الايراد:

ان اهداف المراجع في هذا البند تتمثل في الامور التالية:

- ا- التأكد من صحة المبالغ المثبتة في قائمة الاعمال عن طريق المراجعة المستندية.
- ب- التأكد ان كل الايرادات المثبتة في قائمة الاعمال قد تحققت فعلاً.
- ج- التأكد من سلامة تبويب الايرادات وثباتها من سنة لآخرى.
- د- التأكد من ان كل الايرادات الواجب اثباتها قد اثبتت فعلاً.
- هـ- فصل الايرادات العادية عن الايرادات الطارئة.

ثالثاً: التحقق من المصروفات:

- * التأكد من صحة المصروفات وذلك عن طريق المراجعة المستندية او المدفوعات.
- * التأكد ان المصروفات تتمشي مع ايرادات نفس الفترة تحت الفحص.
- * التأكد من سلامة وثبات تبويب المصروفات.
- * التأكد من ان كل النفقات والاعباء اخذت في الحسبان.
- * فصل المصروفات العادية والمتكررة عن الطارئة.

رابعاً: حساب الارباح والخسائر:

من المعروف انه يظهر في الجانب الدائن ايرادات العمليات اي مثل الفرق بين المبيعات وتكلفة المبيعات, كما يظهر ايرادات اوراق مالية وايرادات اخري حصلت عليها المنشأة, وعلى هذا الاساس يجب ان يظهر في الجانب المدين, المصروفات الادارية, فائدة السندات, المخصصات تظهر كرقم واحد.

خامساً: حساب توزيع الارباح والخسائر:

التأكد من ان التوزيعات تمت حسب القوانين والنظام الداخلي للمنشأة مع الاخذ في الاعتبار النسب القانونية للتوزيعات.

التحقق من الاصول:

التحقق من الاصول الثابتة (الاهداف):

1- التحقق من وجود الاصل ويمكن التأكد من ذلك عن طريق:

- 1-1 الجرد الفعلي للاصول.
- 1-2 الحصول على شهادات من الغير.
- 1-3 الحصول على شهادات من المسؤولين في المنشأة.
- 1-4 اللجوء لادلة اضافية مثل المصروفات والايرادات.
- 1-5 الحصول على مصانقات كما في النعم.
- 1-6 التحقق من ان الاصول مؤمن عليها ضد الاخطار.

2- التحقق من ملكية الاصل:

- 2-1 الاطلاع على مستندات الملكية.
- 2-2 الحصول على شهادات الاراضي ودائرة الترخيص.

3- التحقق من قيمة الاصل:

- 3-1 الاطلاع على مستندات الشراء.
 - 3-2 التأكد من كفاية المخصصات.
 - 3-3 الاعتماد على شهادات فنيين.
- 4- التحقق من اية حقوق للغير على الاصل:
- 4-1 الاقساط الغير مسددة.
 - 4-2 الرهونات.

5- التحقق الحسابي من صحة ارقام الاصول بالميزانية.

الاصول الثابتة:

كما انه على المراجع التأكد من ان قيمة الاصل الثابت التي تظهر بالميزانية هي القيمة التاريخية بعد تنزيل الاستهلاكات او النقص او التقادم وان اهم اهداف التحقق من الاصول عند المراجعة التأكد من سلامة تبويب عناصر الاصول في قائمة المركز المالي.

والقبول العام لاسس تقييم الاصول والتأكد ان الاجماليات مؤيدة بحسابات مراقبة وان تفرق بين النفقات الراسمالية والنفقات الايرادية.

كما انه على المراجع التأكد من كفاية المخصصات ووجود تامين كاف للاخطار وان الدخل السنوي قد حمل بعبء الاستهلاك المناسب واخيرا التأكد من وجود رقابة داخلية على حيازة الاصل.

اجراءات التحقق:

- 1- اعداد قائمة ملخص تظهر التغيرات خلال السنة.

2- التأكد من ان سجل الاصل يطابق حساب المراقبة.

3- التأكد من الملكية القانونية للاصول الثابتة.

4- التحقق من الاضافات خلال العام.

5- التأكد من الاستثناءات عن الاصول خلال العام.

6- تحليل الصيانة والاصلاحات.

الاستهلاكات:

عند احتساب الاستهلاكات يجب ان يؤخذ بالحسبان الامور التالية:

1- تكلفة الاصل.

2- العمر الانتاجي.

3- قيمة الخردة.

ومن المستحسن هنا ان نذكر ان قانون ضريبة الدخل الاردني لم يترك الامر سائبا بل قام بتبويب الاصول الثابتة وحدد لها نسبة مئوية، اي بقول اخر انه حدد العمر الانتاجي للاصل ولم يترك لتقدير المنشأة.

التحقق من الاصول المتداولة:

اولاً: المخزون السلعي:

يعتبر التحقق من المخزون السلعي من اصعب المهمات للاسباب التالية:

1-1 انه اكبر اصل متداول وذات قيمة كبيرة.

1-2 هناك عدة طرق لتسعير المخزون السلعي.

1-3 ان تحديد قيمة المخزون لها اثر مباشر على تكلفة المبيعات وعلى

الدخل.

1-4 ان هذا الاصل معرض لكثير من غيره للاخطاء والتلاعب والسرقات.

1-5 ان التحقق من كمياته وظرفه وقيمتة مهمة معقدة.

مسؤولية المراجع:

الحقيقة انه على المراجع ان يتحقق من الطريقة والاجراءات التي اتبعت في تحديد المخزون السلعي وعليه اختبار سلامة الطريقة المتبعة وقد حددت بعض القوانين بالزام المراجع بالاشتراك في جرد المخزون، او ان يقوم باجراء الجرد المفاجئ.

تحقق المراجع من المخزون السلعي:

لكي يتحقق المراجع من المخزون السلعي يقوم بعمل مذكره التسوية اللازمة ومن اشكالها:

**** قيمة البضاعة حسب الجرد اول المدة**

****+ المشتريات خلال السنة او الفترة.**

**** - المبيعات خلال السنة او الفترة.**

= قيمة البضاعة بتاريخ الجرد.

ولمراجعة كشوف الجرد على المراجع اتباع الاتي:

- 1- ان تكون كشوف الجرد موقعة من اللجنة واحد المسؤولين.
- 2- اختبار الكشوفات مع بطاقة الصنف.
- 3- التأكد ان البضاعة التي بالكشوفات مملوكة للشركة.
- 4- التأكد ان كميات البضاعة التي بالكشوفات قد دخلت حساب المشتريات.
- 5- التأكد ان البضاعة التي في الكشوفات لا تتضمن اصولا ثابتة مشتراة للاستخدام وليس للبيع.
- 6- التأكد من خلو الكشف من الاخطاء.
- 7- اختبار الاسعار التي قومت بها البضاعة.
- 8- التأكد من الصحة الحسابية لقوائم الجرد.

هذا وفي حالة البضاعة والمملوكة للمنشأة والتي هي في حيازة الغير فان المراجع يكتفي بان يحصل على شهادة بكميات البضاعة التي لدى الجهة التي تحتفظ بها.

تسعير المخزون السلعي:

سعر التكلفة:

يتكون هذا السعر من:

1- مصاريف مباشرة.

2- تكاليف مباشرة اخري.

3- جانب من المصاريف الاضافية التي تتمثل في:

1-3 مصاريف انتاج (ايجار المصنع, الفوائد والاستهلاكات, التأمين.....).

2-3 مصاريف ادارية.

3-3 مصاريف بيعية.

4-3 مصاريف مالية.

وان الاعتبارات التالية تؤثر في قرار ادماج المصاريف الاضافية او عدم ادماجها.

الاعتبار الاول:

طبيعة المنشأة فطول فترة الانتاج يستحسن تحميل جزء من المصاريف الاضافية.

الاعتبار الثاني:

مستويات الانتاج والبيع اي انه اذا كان مستوى الانتاج يتمشى مع البيع فانه من المستحسن ان نضم جزء من المصاريف الاضافية.

الاعتبار الثالث:

تقطع الانتاج او نزوله عن مستواه لظروف استثنائية من غير المستحسن تحميل اية مصاريف اضافية.

الاعتبار الرابع:

خطر تصريف المخزون بخسارة وهنا من المستحسن عدم تحميل اية مصاريف اضافية في حالة المنشآت للمنافسة حتي يتجنب تنزيل او تحويل مصاريف لمدة تالية.

الاعتبار الخامس:

المخزون لغرض التعتيق (كالخمور مثلا) تستبعد في العادة المصاريف الاضافية.

الاعتبار السادس:

العقود طويلة الاجل جرت العادة على تحميل المصاريف الاضافية لبضاعة تحت التشغيل.

الاعتبار السابع:

مدى تمشي المصاريف الثابتة مع الانتاج كلما كان التغير في المصاريف الثابتة اقل من المستحسن استبعاد المصاريف الاضافية.

ثانياً: سعر السوق:

ويقصد بذلك سعر الاستبدال او صا في القيمة البيعية والمقصود بها القيمة المقدرة لبيع المخزون في تاريخ الميزانية, اما المقصود بسعر الاستبدال او الاحلال فهو السعر الذي يتوقع ان يشتري به المخزون في تاريخ الميزانية.

ثالثاً: حالات استثنائية:

ا- تقدير المخزون بسعر السوق الحالي (مثل الشاي, المطاط).

ب- الوارد او لا صادر او لا.

المخازن وقطع الغيار:

يطلق لفظ المخازن على المواد والمهمات التي تشتري لغرض الاستعمال في الانتاج مثل المحروقات والزيوت, وفي العادة يقدر الباقي بسعر التكلفة على اساس متوسط الاسعار او على اساس اخر سعر شراء.

اما قطع الغيار فان المصروف منها يعتبر ايراديا ويثبت بالتكلفة وعلى المراجع هنا ان يفحص كشوفات الجرد الفعلية وان يطابق الجرد الفعلي مع بطاقات الصنف او الجرد الدفترى.

المدينون:

من المعروف ان اي نظام رقابة سليمة للمدينين ينبع من وجود اساس سليم للمبيعات وهذا الاساس السليم يتطلب تقسيم العمل على ادارات مختلفة وان لا تكون الامور التالية في يد ادارة واحدة:

- 1- اعداد اوامر البيع.
- 2- الموافقة على منح التسهيلات.
- 3- الموافقة على خروج البضاعة من المستودعات.
- 4- شحن البضاعة.
- 5- اعداد الفواتير.
- 6- مراجعة الفواتير.
- 7- الاحتفاظ بحسابات المراقبة.
- 8- اعداد دفاتر استاذ العملاء.

وعند تحقيق التقسيم المذكور سابقا تقل فرص التلاعب اما بالنسبة للتحقق من ارصدة العملاء فانه يقدم للمراجع كشفا بارصدة العملاء كما تظهرهم حساباتهم في دفتر الاستاذ.

والغرض الاول من الكشف هو ان يتحقق المراجع من ان مجموع الكشف يطابق الرصيد مع اجمالي العملاء, واهم اجراء لتحقيق المراجع هو المصادقات ولكن على المراجع اخذ الاحتياطات التالية بالنسبة للمصادقات:

- * يتم اعداد المصادقات من قبل المنشأة وعلى المراجع تدقيقهم وارسالهم بالبريد.
- * يقوم المراجع بوضع المصافة في غلافه وارساله من قبله.

- * يجب ان يظهر على المظروف عنوان المراجع حتى يعود الرد اليه.
- * يضع مع المصاغة مظروفا عليه عنوانه وطابع بريد.

انواع المصادقات:

- 1- مصادقة موجبة: ومعناها ان تطلب المنشأة من عملائها ان يرسلوا الى المراجع موافقتهم على دقة الحساب المرسل اليهم وتكون المصاغة من جزئين الاول كشف. والثاني يطلب من العميل مراجعة مراجع الحسابات.
- 2- المصادقة السلبية: لا تتطلب من العميل ردا الا في حالة واحدة هي عدم موافقته على كشف الحساب.

ولكن لو وردت للمراجع مصادقات بتحفظات فيجب عليه ان يحصل على شرح كاف ومطمئن على صحة الرصيد، وفي حالة عدم وجود رد على المصادقات.

فان هذا يستدعي من المراجع جهدا مرة ثانية واذا لم يأت الرد عليه التاكيد من صحة الحسابات وانها ليست وهمية ويمكنه ذلك عن طريق تتبع مبلغ مقبوض من العميل مثلا وهذا اثبات على صحة الحساب.

ولا يكفي ان يتأكد المراجع من وجود ارصدة دفترية وانما يجب عليه ايضا ان يتحقق من ان هذه الارصدة جيدة ومن الممكن تحصيلها بالكامل وعليه الاستعانة بموظفي المنشأة وبالغير وباية معلومات تتاح له ويسترشد على ذلك بما يلي:

- * فترة التسهيلات الممنوحة للعميل وانتظامه بالسداد.
- * دفعات تحت الحساب مع تزايد رصيد العميل.
- * سداد الديون الجديدة وعدم سداد الديون القديمة.
- * رفض الشيكات او عدم تسديد اوراق القبض.

* الديون المتقادمة هنا على المراجع ان يتفحص كل حاله على حدة وهي تعطيه صورة واضحة عن العمل وصحة دينه.

ويمثل الحساب الاجمالي للعملاء اجمالي القيود التي رحلت بالتفصيل الى الحسابات الفردية للعملاء وعلى ذلك يجب ان يطابق رصيده النهائي مجموع ارصدة الافراد.

اوراق القبض:

ان الرقابة الداخلية تستلزم تقسيم للواجبات بالنسبة لهذا الاصل بحيث ان يكون ما يلي:

1- ان الذي في عهده اوراق القبض لا يجب ان تكون له علاقة بالنقدية او بالسجلات العامة.

2- ان سحب اوراق القبض وتجديدها يجب ان يعتمد من مسؤول.

3- ان اي تسجيل للاوراق المرفوضة يجب ان يتم بعد اعتماد مسؤول بذلك. التحقق والوجود والملكية:

(ا) اوراق القبض المرسله للتحويل، يقوم المراجع بطلب كشف بها من البنك.
(ب) اوراق القبض بالمحفظة، يفحصها المراجع ويقوم بمطابقتها مع يومية اوراق القبض.

القروض للغير:

لكي يتحقق المراجع من القرض فانه يتطلب ان يطلع على العقد ويراعي معدل الفائدة والاهتمام بالفوائد المترتبة حين توقف العمل عن الدفع وعدم اظهارها قبل التأكد من امكانية دفعها للمنشأة.

اما في حالة كون القرض بضمان، فعلى المراجع التأكد من:

1- الضمان باوراق مالية اسمية لا بد من التنازل للمنشأة خوفا من تصرف المقرض بها.

- 2- الرهن العقاري التأكد ان الرهن قد سجل لدى الجهات الرسمية.
- 3- بوليصة التأمين التأكد ان القرض في حدود القيمة الحالية للبوليصة ويطلب المراجع شهادة من شركة التأمين بالقيمة الحالية للبوليصة وان المقرض يسدد أقساط التأمين بانتظام.
- 4- ضمان شخص اخر على المراجع ان يتأكد ان الضامن كان وقت العقد ولا يزال مليئاً وتسمح مالية بسداد للقرض.

الارصدة الشاذة للموردين:

قد يدفع لبعض الموردين عربيين، ولا تعتبر في هذه الحالة ارصدة مدينة ستحصل نقداً، وللتأكد منها يتبع المراجع:

- 1- مراجعة الارصدة المدينة بدفاتر استاذ الموردين مع كشف حساب الموردين.
- 2- التحقق من تكوين هذه الاصدة.
- 3- تتبع هذه الارصدة.
- 4- طلب مصادقات من الموردين.

الاستثمارات:

تقسم الاستثمارات الى ثلاثة انواع من حيث سهولة تحويلها الى النقدية.

1- الاستثمارات العقارية:

للتحقق من الاستثمارات العقارية يجب التفرقة بين الاستثمارات المشتراة كما هي والاستثمارات المشيدة، فالاستثمارات المشتراة على المراجع الاطلاع على شهادات التسجيل لدى دائرة الاراضي والمساحة، اما الاستثمارات المشيدة فيعود المراجع الى عقد المقاوله وشهادة المهندسين.

2- حسابات الايداع:

يختلف حساب الايداع بين التوفير او لاجل فالاول تحتسب عليه فائدة اقل، وللتحقق من ذلك يطلع المراجع على الايداعات ويطلب من البنك مصادقة الرصيد.

3- الاوراق المالية:

الرقابة عليها يراعي عند وضع رقابة داخلية على الاستثمارات ان نأخذ بعين الاعتبار مايلي ضرورة اعتماد شراء وبيع الاستثمارات من الجهة المختصة، تحفظ الصكوك في خزانة لا تفتح الا بمفتاحين.

التأمين ضد خيانة الامانة:

اجراء الجرد المفاجئ:

التحقق من الوجود والملكية والتقويم ان هذه الاوراق يجب ان تكون بصورة مستمرة وامام الشخص المسؤول عن الاحتفاظ بها ولا بد من مطابقة الجرد الفعلي مع الدفاتر ولا بد من التفرقة بين الاوراق المالية كاستثمار ثابت واستثمار مؤقت وعلى العموم فان الاوراق المالية تظهر بالدفاتر بثمن التكلفة.

ولكن هناك طريقتين لتحديد القيمة:

الطريقة الاولى هي تحديد للتكلفة بالنسبة للاوراق كلها والقيمة السوقية لها ومقارنته المجموع على اساس الاقل، فاذا كان مجموع القيمة السوقية اقل من القيمة الاجمالية يعمل مخصص هبوط اسعار، اما كان العكس، فلا يعمل اي مخصص.

اما الطريقة الثانية، فتحسب القيمة لكل نوع من الاوراق ويتبع الاسلوب الوارد في الطريقة الاولى.

البنك:

يطابق المراجع مفردات كشف الحساب مع دفتر النقدية، خانة البنك. اضافة لذلك يقوم بطلب شهادة من البنك بالرصيد، واخيرا يقوم بعمل تسوية البنك اللازمة.

الخزينة النقدية:

للتحقق من النقدية تجرد فعليا ويقوم المراجع بعمل محضر جرد وينكر ان الرصيد وجد مطابقا ام لا وعند جرد النقدية عليه ايضا ان يقوم بجرد الاجور

التي لم يستلمها اصحابها الشيكات المعدة للارسال الايصالات عن قروض قصيرة للموظفين والتأكد ان النقدية الموجودة لا تزيد عن ضمان امين الصندوق.

اصول متداولة اخرى:

المصروفات المقدمة:

تعتبر المصروفات المقدمة من الاصول المتداولة ولكنها تستبعد عند ايجاد راس المال العامل وفي سبيل التحقق من هذه المصروفات يقوم المراجع بما يلي:

* التحقق من ان المصروف مدفوع فعلا وذلك بالرجوع للمستندات.

* التحقق من العملية الحسابية.

* ان يعد كشفا بالمصروفات المقدمة يرفقه مع اوراق المراجعة.

التأمين ضد الاخطار:

هو من اهم المصروفات المقدمة فمثلا اذا كانت المنشأة تحتفظ بسجل لبوالص التأمين فان عمل المراجع هو اختبار فقط, اما اذا كانت المنشأة لا تحتفظ بمثل هذا السجل, فعلى المراجع عمل كشف بارقام واقساط ومبالغ البوالص, وعليه ان يطمأن بنفسه ان قيمة البوالص كافية لتغطية الاخطار.

الايرادات المستحقة:

على المراجع في هذا البند ان يقوم بمراجعة المبالغ الواردة في كشوفات الايراد المستحقة مع المستندات المؤيدة لها, وان يتتبع ما حصل من هذه المبالغ في المدة الجديدة, وان يقوم بمراجعة العمليات الحسابية, واطافة لما سبق عليه التأكد ان المنشأة تتبع نفس النظام من سنة لآخرى.

ارصدة مدينة اخرى:

مصاريف التأسيس:

للتحقق من هذه المصاريف يقوم المراجع بالاطلاع على قرارات مجلس الادارة والهيئة العامة, ويقوم بالاطلاع على المستندات المؤيدة لهذه المصاريف, واخيرا من المستحسن استهلاك هذه المصاريف في فترة قصيرة.

مصرفات ايرادية مؤجلة:

تتمثل هذه المصاريف في, الدعاية والاعلان, مصاريف التأسيس مصاريف الكشف والتقيب.

للتحقق من هذه المصروفات يقوم المراجع بمراجعة المفردات على المستندات المؤيدة لها ان يتأكد من ان تاجيل الاستهلاك مبني على اساس سليم وان تكون معتمدة من الادارة, وان يظهر استهلاكها كمفردة مستقلة في حساب الارباح والخسائر.

الخسائر المرحلة:

يجب على المراجع ان يتحرى مصدرها ويتأكد من صحة الرصيد كما انه من الناحية الضريبية عليه التأكد من امكانية كونها غير قابلة للخصم من الضريبة.

التحقق من الالتزامات:

راس المال: الشركات المساهمة.

اشترط القانون وجود نشرة لكتاب يرفق بها تقرير مدقق الحسابات بصحة البيانات الواردة فيها ومطابقتها لاحكام قانون الشركات.

وان راس المال في الشركات للمساهمة اما ان يكتتب فيه المؤسسون دفعة واحدة ويسدد بالكامل.

لو يكتتب المؤسسون بنسبة من راس المال وي طرح الباقي للاكتتاب العام.

يكون الدفع مرة واحدة بالكامل او تقسط قيمة السهم الى عدة اقساط ويتم
العداد كلما طلب او على فترات محددة سلفا.

او ان يقوم المؤسسون بتقديم حصص عينة.

ويتحقق المراجع من الاكتاب والتسيد الكامل من واقع كشوفات البنك وان
قيمة الاسهم قد دفعت بالكامل اما التحقق من راس المال بالاقساط فيطلع المراجع
على قوائم الاكتاب وخطابات التخصيص.

ويراجع دفتر النقدية مع كشف البنك وكذلك يتحقق من رد الاموال الزائدة
اما من ناحية الحصص العينية فعلى المراجع التأكد من تقديم هذه الحصص ونقل
ملكيتها للشركة الجديدة، ومن اثبات قيمتها بالدفاتر طبقا للتقديرات وعليه التأكد
من ان القانون نفذ من حيث تعيين خبراء لذلك.

وفي حالة زيادة راس المال فعلى المراجع التأكد من صحة قرارات الزيادة
ومطابقة الاجراءات لاحكام القانون وان المبالغ قد اودعت لحساب الشركة في
البنك.

وفي حالة التنازلات والتحويلات فعلى المراجع التأكد من انه لا يجوز
تداول الاسهم العينية واسهم المؤسسين قبل نشر الميزانية وحساب الارباح
والخسائر عن سنتين متتاليتين من تاريخ الموافقة.

لا يجوز تداول الاسهم باكثر من قيمتها الاسمية في الفترة السابقة على
صدور قرار التأسيس.

وان مسؤولية المراجع هنا ان ينص في تقريره ما اذا كانت قد وقعت اثناء
السنة مخالفات لاحكام القانون.

احكام عامة لمراجعة راس مال الشركات المساهمة:

- * يطلع المراجع على النظام الداخلي وعقد التأسيس.
- * يطلع على قرارات مجلس الادارة والهيئة العامة بخصوص الزيادة او التخفيض.
- * يراجع المحصل من الاككتاب ويطلع على المستندات المؤيدة له.
- * التحقق ان المساهمين سددوا الاقساط في مواعيدها.
- * مراجعة سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه.
- * في حالة عدم سداد راس المال بالكامل, يجب ان تظهر الميزانية المدفوع منه.

شركات الاشخاص:

يطلع المراجع على عقد التأسيس ويتحقق ان كل شريك قدم راس المال المنصوص عليه في العقد والتأكد من توريد المبلغ الى البنك من واقع المستندات اما اذا كانت الحصص عينية يتحقق المراجع انها قدمت وانتقلت ملكيتها للشركة الجديدة, وقيمت بالقيمة الصحيحة.

الخصوم طويلة الاجل:

السندات:

لمراجعة السندات يجب مراعاة الامور التالية الاطلاع على النظام الداخلي للشركة لمعرفة الاحكام الخاصة باصدار السندات اذا صدرت السندات بعلاوة اصدار تعتبر العلاوة ايراد راسمالي يستخدم في استهلاك مصروفات الاصدار. ومن المهم مراجعة العمليات الخاصة بالاككتاب وسداد الاقساط والفوائد وعلى المراجع مراعاة شروط اصدار السندات والفوائد ومواعيد السداد وكما انه يجوز ان تستفيد الشركة من سعر سنداتنا المرتفع وتكتب بها.

استهلاك السندات:

لمراجعة استهلاك السندات يجب مراعاة:

- 1- الاطلاع على الشروط الخاصة بالسداد.
- 2- الاطلاع على القرارات الخاصة بالاستهلاك.
- 3- التأكد ان الاستهلاك تم على اساس صحيح مع مراجعة المستندات والقيود.

4 - التأكد من الغاء السندات المسددة.

5 - التأكد من ائلاف او احراق السندات.

قروض طويلة الاجل:

للتأكد من هذه الخصوم على المراجع ان يقوم بالاطلاع على قرارات مجلس الادارة بالموافقة على القرض, كما عليه الاطلاع على عقد القرض المبرم, اضافة لذلك ان يقوم بطلب شهادة من الجهة المقرضة لبيان رصيد القرض. واخيرا ان يظهر في الميزانية بيانات عن القرض وسعر فائدته وتاريخه.

خصوم قصيرة الاجل:

الموردون:

يتبع المراجع للتحقق من ارصدة الدائنين مراجعة كشوفات الموردين مع ارصدة الحسابات الشخصية ومقارنة كشوفات الحساب المرسلة من الموردين مع الدفاتر والقيام بارسال مصادقات للموردين التأكد من تسجيل فواتير المواد التي دخلت المخازن.

واخيرا تتبع حسابات الموردين في اول المدة التالية.

ارصدة عملاء دائنة:

يطابق المراجع الارصدة للدائنة في كشف العملاء مع ارصدة حساب العملاء بدفتر الاستاذ العام ويطابقها مع المصادقات الواردة.

اوراق الدفع:

يقدم للمراجع كشفا بها ويتأكد من صحة قيمتها بتتبع ما تم بشأنها في خلال السنة المالية التالية.

حساب البنك الدائن:

يقوم المراجع بتدقيق التسويات بين الرصيد الدفترى ورصيد كشف البنك تتبع المفردات في الكشف والتسوية مع السنة التالية طلب مصادقات من البنك واخيرا الاستفسار عن اية ضمانات مقدمة.

تأمينات من الغير:

يراجع كشف التأمينات مع حساب التأمينات في الاستاذ العام، والمصادقات.

رصيد حساب الارباح والخسائر:

ان رصيد حساب الارباح والخسائر الظاهر في الميزانية هو تبلور لعمليات مختلفة راجعها المراجع اثناء مراجعته المستندية وان اعتماد المراجع للميزانية بما فيها رصيد حساب الارباح والخسائر يعتبر اعتمادا لهذا الحساب وعليه ان يقوم بفحص المفردات التفصيلية التي يتكون منها.

المسؤولية العرضية:

اي المسؤولية التي تمثل التراما او خسائر لم تحدد بشكل نهائي ويصعب تقدير قيمتها في تاريخ الميزانية وهي تقسم الى:

- 1- المسؤولية العرضية التي تسبب خسارة منها قيمة اوراق قبض مخصصة في البنك ولم تستحق بعد ضمان الديون (ضمان الاخرين) قيمة تعويض مرفوع امام المحاكم واخيرا احتمال دفع تعويض للاخلال بشروط معينة.

2- المسؤولية العرضية التي يقابلها الحصول على اصول جديدة مثل عقد اجل
لشراء بضاعة او اصل ثابت استثمارات مالية لم تطلب باقي اقساطها
الارباح المجمعة غير المدفوعة للاسهم الممتازة.

الحسابات النظامية:

خطابات الضمان (الكفالات):

تظهر في الميزانية بالشكل التالي:

الاصول للخصوم

** مدينون بكفالات

** بنوك لقاء كفالات

اوراق القبض المخصصة:

تظهر في الميزانية بالشكل التالي:

الاصول للخصوم

** اوراق قبض مخصصة

** بنوك اوراق قبض مخصصة

الميزانية العمومية:

اوجب القانون ان تظهر الاصول الثابتة في المجموعة الاولى والاصول
المتداولة في المجموعة الثانية، والاصدة الاخرى في المجموعة الثالثة.

على ان تظهر الاصول بالتكلفة مخصصا منها مجموع الاستهلاكات.

الاستثمارات الثابتة:

تطلب القانون فصل الاستثمارات في الشركات ذات المصلحة المشتركة عن
سائر الاستثمارات الثابتة اي ما تملكه الشركة من اسهم وسندات في شركات
اخرى لها حق السيطرة فيها.

الاصول المتداولة:

تطلب القانون اظهار كل من البضائع التامة الصنع، وتحت التشغيل والخامات تفصيليا في بنود مستقلة ونكر امام كل مفردة طريقة تقويمها.

كما يظهر رقم المدينين وازراق القبض مطروحا منه المخصصات الخاصة بكل حساب.

الارصدة المدينة:

تفصل مصروفات التأسيس وتظهر في بند مستقل، ويستحسن عدم اظهار حساب الخسائر في الجانب المدين، بل اظهاره مطروحا من مجموع حقوق المساهمين في جانب الخصوم.

الخصوم:

الخصوم طويلة الاجل، وهي السندات يجب ان تظهر بقيمتها الاسمية وعددها ومعدل الفائدة وكذلك القروض طويلة الاجل.

اما الخصوم قصيرة الاجل فيجب ان تظهر في الميزانية في مفردة مستقلة وان يظهر الرصيد الدائن لكل بنك، وارصدة الدائنين والمطلوبات التابعة في بند مستقل.

الاحتياطات:

اغراض تكوينها:

ان الغرض من تكوين الاحتياطات، هو تقوية المركز المالي للشركة، تسوية الارباح الموزعة، تقادي توزيع ارباح مرتفعة، الاحتفاظ بارباح لاستثمارها في التوسعات، تسوية القروض، واخيرا الالتزام القانوني.

انواع الاحتياطات:

الاحتياطي الرأسمالي:

ينتج هذا الاحتياطي عن عمليات الشركة نذكر منها، بيع اصول ثابتة بربح يتعدي القيمة الدفترية، الارباح التي تتحقق قبل تكوين الشركة رسميا الارباح الناتجة عن اعادة تقويم الاصول والخصوم، علاوات اصدار الاسهم والسندات، زيادة صافي الاصول عن ثمن الشراء في حالة شراء شركة قائمة.

هنا يتحتم على المراجع ان يوجه نظر الشركة الى نوع الاحتياطي الراسمالي غير القابل للتوزيع وان يوجه الى حساب خاص لا يؤخذ منه لتوزيع الربح ويجب ان يتأكد المراجع من فصل الاحتياطي الراسمالي عن باقي الاحتياطات وان يظهر مفرداته في الميزانية العمومية.

الاحتياطي الايرادي:

وهذا يقسم الى:

الاحتياطي الالزامي الذي يشمل (الاحتياطي القانوني) و(الاحتياطي المستثمر في سندات حكومية).

وبالنسبة للاحتياطي القانوني فان المراجع مسؤول عن مراعاة الشركة للقانون وعليه مراقبة استخدام الاحتياطي القانوني للتوزيع الا في حالات خاصة.

اما الاحتياطي غير الالزامي فيشمل (الاحتياطي العام الاحتياطي الخاص احتياطي تسوية الارباح احتياطي مستتر).

فالنسبة للاحتياطي العام لا يطلب المراجع تجنب مثل هذه الاحتياطات الا بقرار الهيئة العامة اما بالنسبة للاحتياطي الخاص فليس من سلطة المراجع الاصرار على تكوين هذا الاحتياطي.

انما يمكنه ان يقدم نصيحته في هذا الشأن لما عن الاحتياطي المستر فعلى المراجع التأكد من عدم وجود احتياطات مستترة تخفيها الشركة ويجب التفريق بين الاحتياطات المستترة نتيجة ظروف طبيعية كارتفاع الاسعار.

وعلى العموم على المراجع التأكد من عدم المغالاة في المخصصات ومن جعل المصروف الراسمالي ايرادي.

المخصصات:

ان على المراجع ان يتأكد من كفاية المخصصات المطلوبة ونذكر منها:

مخصص الديون المشكوك فيها:

التأكد من كفاية هذا المخصص بفحص حسابات العملاء ولكن ليس من عمل المراجع تحديد الديون المشكوك فيها.

مخصص الخصم النقدي:

يقوم المراجع بتتبع التزام المنشأة باستخدام نفس الطريقة في المدد التالية.

مخصص المكافأة او التعويض:

على المراجع التأكد من البيانات بالكشف مع ملفات العمال القيام باختبار صحة حساب المخصص, اختبار العمليات الحسابية.

مخصص الضريبة:

ان حساب الضريبة من واجبات المراجع وعليه القيام بعمل هذا المخصص حسب القانون.

يجب ان يتضمن تقرير المراجع النواحي الشكلية التالية:

اثبات تاريخ التقرير .

توجيه التقرير للعميل او المؤسسين

ذكر اسم الشركة بدقة

ذكر المدة التي شملتها المراجعة

توخي الدقة والوضوح في التعبيرات المستعملة

الاشارة في التقرير الى مراعاة المستويات المهنية

صياغة التحفظات بعناية

ان يذيل التقرير بتوقيع المراجع

الفصل الرابع

نشأة وتطور الموازنة

الفصل الرابع : نشأة وتطور الموازنة

نشأة وتطور اتجاه موازنة البنود:

نشأت فكرة الموازنة على اثر الصراع التاريخي بين ممثلي الشعب من جهة والملوك من جهة اخرى في اوربا خلال القرون الوسطى.

العوامل المؤثرة في نشأة وتطور الموازنة:

أ. تعاظم دور الدولة: تحولت معها الموازنة من مجرد بيان رقمي بالنفقات والايرادات العامة الى وثيقة مهمة من وثائق الدولة.

ب. تنامي الوعي السياسي والاجتماعي: تنامت فكرة الموازنة وتطورت مع تنامي مطالبات الشعوب للحكومات بوضع سند قانوني تقره السلطة التشريعية.

ج. ندرة الموارد الاقتصادية وتزايد الحاجات المجتمعية: بسبب شحة مامتاح من موارد اصبحت المجتمعات بحاجة الى تنظيم اكثر لفقدان الايرادات والمصروفات لوضع الالهم ثم المهم فالأقل اهمية.

د. التقدم التكنولوجي: ان تقدم وسائل جمع البيانات وتحليلها شجع المهتمين لتطوير الموازنة لتكون وسيلة تلبي حاجة متخذي القرارات على الادارات التنفيذية والعليا.

تعريفات الموازنة العامة للدولة:

التعريفات القانونية:

أ. الفرنسي: الفعل القانوني الذي يتضمن المصادقة على الإيرادات والنفقات المضمنة لمدة سنة للدولة والدوائر والمرافق الأخرى التي تخضع للقواعد نفسها حسب القوانين النافذة.

ب. الأمريكي: صك تشريعي تقدر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها بموجب القوانين المعمول بها عن التقديم واقتراحات الجباية.

ج. المصري: البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك من إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسات العامة للدولة.

تعريفات المنظمات الدولية:

أ. الأمم المتحدة:

عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة فهي أساسا عملية اتخاذ القرار بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج الممكنة من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فاعلية للموارد المتاحة.

ب. المنظمة العربية للعلوم الإدارية:

تتضمن الاعتمادات الموضوعة تحت تصرف الوحدات التي يتكون منها الجهاز الإداري للإنفاق وتشغيل وتنفيذ الخدمات والمرافق العامة لمواجهة الإضافات الرأس مالية واستثماراتها المالية وسداد الالتزامات العامة، تحقيقا للأهداف المقررة، كما تتضمن طرق التمويل اللازمة لمواجهة تلك الاعتمادات.

الخلاصة:

ان التعريفات تطورت بتطور الحاجات والوظائف التي تقوم بها الموازنة العامة، اذ لم تعد وثيقة صماء تعكس النفقات والايرادات وطرق الجباية، بل تجاوزت ذلك الى ان اصبح لها اثار اقتصادية، ومالية واجتماعية. اصبح للموازنة أبعاد متعددة:

- مالي: لأنها تحدد مايجوز تحصيله من ايرادات وانفاق.
- قانوني: لأنها تصدر بموافقة السلطات التشريعية.
- اداري: لأنها برنامج كامل لادارة شؤون الدولة في فترة قادمة.
- سياسي واجتماعي: اداة تستخدمها السلطة التشريعية لمراجعة اعمال السلطة التنفيذية ولذلك سميت بموازنة الرقابة.
- اقتصادي: يتمثل في قدرة الموازنة على توجيه الاستهلاك والاسعار والاستخدام ومعالجة التضخم او الاختلالات التي تصيب الاقتصاد القومي.

المبادئ العامة:

*** مبدأ سنوية الموازنة: ويحقق عدد من الاعتبارات:**

- أ. ان يضمن استمرار هيمنة السلطة التشريعية فلا يمكن لاية جهة التصرف بالايرادات والنفقات الا بموافقة السلطة التشريعية.
- ب. اتاحة الفرصة لاجراء المقارنات للموارد وواجه الانفاق بين فترة واخرى لتحديد المؤشرات التي تساعد الدولة في رسم السياسات والخطط المستقبلية.

*** مبدأ وحدة الموزانة:**

ويقصد بهذا المبدأ ان يكون للدولة بكل هيئاتها ودوائرها واجهزتها موزانة واحدة تحتوي على الايرادات والنفقات المتوقعة خلال السنة الحالية.

ولكن ماهي مبررات هذا المبدأ:

- أ. مساعدة السلطة التشريعية للتعرف بدقة على حقيقة الإيرادات والنفقات.
- ب. تعبير عن وحدة الجهاز الإداري للحكومة ووحدة موارد لتأدية مهامه خلافا للموازنات المتعددة.
- ج. تعدد الموازنات قد يترتب عليه منهج خاطئ في بعض الأحيان اذ يؤدي الى المغالاة في الخروج عن قواعد الضبط المالي.

* مبدأ العمومية (الشمول):

ويقصد ان تكون شاملة لجميع إيرادات ونفقات الدولة ومبرراته:

- أ. ضمان دقة المراقبة من قبل السلطة التشريعية.
- ب. ادراج النفقات والإيرادات كما هي يعكس حقيقة الوضع المالي ويكفل عدم المغالاة وعدم التبذير والتلاعب.
- ج. اجراء المقاصة حول الموازنة الى قائمة بالارصدة المدينة والدائنة ودون معرفة مجموع الضرائب والرسوم وباقي الموارد السيادية لن تتمكن الدولة من معرفة مدى تأثيرها على الدخل القومي.

* مبدأ عدم تخصيص الموارد:

يقصد به عدم جواز تخصيص ايراد معين لتغطية نفقة معينة ومبرراته:

- أ. الهدف من تحصيل الإيرادات هو لتغطية النفقات ككل.
- ب. تخصيص ايراد معين لتغطية نفقة معينة يؤدي الى ربط ذلك الاتفاق بما تم تحصيله من الإيراد مما يجعل الاداء مرهون بالاموال المحصلة.
- ج. تخصيص حصيلة كل ضريبة للاتفاق منها على اوجه اتفاق معينة يجعل كل طائفة من المواطنين تطالب بتخفيض الضرائب المفروضة عليها للاتفاق منها على اعمال تعود منفعتها عليهم وحدهم.

دورة الموازنة العامة للدولة (مراحلها):

* مرحلة التحضير والاعداد:

يتم فيها مناقشة اوجه الصرف وتحديد التقديرات المتوقعة من الايرادات والنفقات وتتولى السلطة التنفيذية مسؤولية التحضير.

اما الاساليب الفنية المتبعة في اجراءات الاعداد فهي من الامور المهمة التي تعكس طبيعة الموازنة واهميتها في التخطيط المالي والاداري.

تبدأ مرحلة التحضير باعداد توصيات عامة لتحديد اتجاه الانفاق العام بعد تحليل هيكلي لموازنة السنوات السابقة وتحليل للعلاقة بين الانفاق الجاري والاستثماري لاستخلاص اوجه الترابط والتداخل فيما بينها وتأثير كل منها على بعضها الاخر وعلاقة ذلك بمجمل الانفاق العام.

ثم تقوم الدائرة بوضع موازنتها و ترفعها الى وزارة المالية لمناقشتها للخروج بصيغة نهائية تعرض على مجلس الوزراء لمناقشته وبعد ذلك ترفع الى السلطة التشريعية للمصادقة عليها واقرارها.

* مرحلة الاعتماد:

وتتطلب موافقة السلطة التشريعية والتي قد تواجه العملية بعدة معوقات:

أ. قد تتدخل عدة اعتبارات تعكس الطابع السياسي للدولة.

ب. قد تظهر اتجاهات تطالب بتقليص الضرائب او بزيادة النفقات لتحقيق اهداف عامة.

ج. كثرة النقاشات قد تساهم في خلق حساسية بين السلطتين التشريعية

وال تنفيذية فضلا عن انها تؤدي الى تأخير صدور قانون الموازنة مما

يضطر السلطة التنفيذية الى العودة الى بنود موازنة السنة المالية السابقة

لحين اعتماد الموازنة الجديدة.

*** مرحلة التنفيذ:**

معوقاتها:

العمل الروتيني التي تفرضه طبيعة تنفيذ الموازنة التقليدية وضرورة الالتزام بالبنود والتعليمات التي تحدد تصرف الاداريين المنفذين.

مرحلة متابعة التنفيذ:

وفيها يتم التأكد من ان مشروع الموازنة المعتمدة تم تنفيذه دون الاخلال بما اقرته السلطة التشريعية التي تمارس سلطة الرقابة من خلال رقابة خارجية تطمئن بها على صحة التصرفات المالية.

تبويب الموازنة العامة:

*** التبويب الاداري:**

يقصد به تبويب النفقات حسب الوحدات المنفذة وارتباطاتها الادارية.

*** التبويب النوعي:**

اي التبويب حسب المواد وبموجبه يتم تقسيمه الى فصول ومواد حسب نوع النفقة، فصل الرواتب والاجور مثلا يتم تقسيمها الى رواتب الموظفين واجور العاملين.

*** التبويب الوظيفي**

يقصد به تبويب النفقات على اساس وظائف الدولة فتقسم هذه الوظائف الى ((السلطات العامة والادارات العامة للدفاع الوطني والامن القومي، التعليم، الخدمات الصحية.. الخ)).

*** التبويب الاقتصادي:**

وتصنف النفقات على اساس قطاعات مثل الصحة التعليم الامن الدفاع الخ اما الايرادات فتصنف الى (الضرائب رسوم رخص عوائد إيرادات متنوعة وهكذا).

مزايا الاتجاه التقليدي:

أ. البساطة والسهولة:

سهلة وبسيطة من حيث طريقة اعداد البيانات وتتمكن من اجراء التغييرات المطلوبة عن طريق تقليص او ايقاف الصرف في نوع معين من النفقات وبذلك يمكن السيطرة على مجموع الاتفاق في مرحلة التنفيذ.

ب. الاتفاق:

تمتاز اجراءات هذه الموازنة بانها تزيد من الاتفاق بين المشتركين في عملية الموازنة، وطريقة اعدادها لا تشكل عبئا على القائمين بها، واذا حصل يمكن معالجته بسهولة.

ج. غير مكلفة:

الموازنة التقليدية لا تحتاج الى تحليلات وامكانيات صعبة ومعقدة بل انها تحتاج الى اداريين وفنيين متخصصين في المحاسبة وهذا ما يساهم في تخفيض النفقات.

د. اداة رقابية:

هذه الموازنة في تأكيدها على الوظيفة الرقابية فانها تخدم السلطة التشريعية وتمكنها من ممارسة حقها في الرقابة على الاتفاق مثلما تخدم السلطة التنفيذية في مراقبتها للادارات التنفيذية للحيلولة دون انحرافها عن التنفيذ.

مواطن الضعف:

أ. صعوبة التمسك بمبدأ سنوية الموازنة.

ب. لم يعد مبدأ وحدة الموازنة مبدأ مقبولا في ظل توسع وظائف الدولة بسبب ظهور موازنات لها طابعها الخاص.

ج. لم يعد مبدأ الشمولية مناسبة لادارة المرافق العامة ذات الصفة التجارية.

د. ان الدولة التي تريد ان تنفذ خطة تنموية شاملة تضطر الى تخصيص نسبة كبيرة من ايراداتها لدعم تلك الخطة.

هـ. لم يعد التَّبويب النوعي الذي تعتمد الموازنة ملائماً للحاجة المستمرة والكبيرة الى معلومات ومؤشرات لاغراض تحليل نتائج الانفاق ومستوى تحقيق الادارات لاهدافها.

و. ان موازنة البنود لا تبين سوى مقدار ما تنفقه الدولة وما تدفعه دون توضيح الهدف من ذلك اي انها تركز على المدخلات دون المخرجات.

ز. الاهتمام بالمدخلات لم يعد ملائماً مع التطورات الحالية التي تدعو الى زيادة المشاركة الفعلية لجمع المعنيين في المستويات المختلفة لوضع خطة عمل وتقدير الانفاق على ضوء ما سيتحقق بالامكانات المتاحة.

ح. ان الاتجاه الرقابي لايهتم الا بأمور محددة تتناول كيفية الزام الاجهزة الحكومية بالحدود القصوى للانفاق واتباع اجراءات معينة لضمان سلامة الانفاق.

لماذا الدعوة الى مغادرة الاتجاه التقليدي:

أ. تزايد الانفاق العام:

لتساع الدولة سبباً رئيسياً في تطور مفهوم الموازنة وعليه لم تعد معه موازنة البنود قادرة على توضيح تكلفة المشاريع والبرامج او تحقيق الاستخدام الامثل للموارد وتوزيعها أو للتأكد من كفاءة الوحدات الادارية المنفذة.

ب. تقدم اساليب الادارة العلمية الحديثة:

ان وجود القاعدة الفكرية المتطورة تمثل عاملاً مساعداً في تعزيز الدعوة الى الاصلاح، فقد كان ظهور مبادئ الادارة العلمية بمثابة عوامل مشجعة لاصلاح هذا النظام ليتلائم مع التطور الحاصل مع بقية الانظمة الادارية والاقتصادية والمالية.

ج. رغبة الدولة في تعريف مواطنيها بحسن ادائها للوظائف:

زادت حاجة الدولة الى فرض ضرائب جديدة لمواجهة النفقات المتزايدة ولما كانت البنود لا توضح ما تفعله الدولة كان لابد من البحث عن اتجاه جديد يعرف المواطنين ما لهم وما عليهم ليزداد حماسهم في المشاركة بدفع الضرائب.

د. توفر العنصر البشري المؤهل:

اصبح للدولة امكانات وطاقات بشرية قادرة على الابداع، ولن يعيقها ماسيترتب على الاتجاه الحديث من كلفة تدريب وتأهيل، خاصة بعد ان اصبحت رغبة في التركيز على ماسيتحقق من نتائج وليس ما سيكلف كأساس للشروع في التغيير.

الاتجاه الاداري: موازنة الاداء:

ان ظهور هذا النوع من الموازنات جاء نتيجة عوامل اقتصادية وسياسية وادارية تفاعلت فيما بينها لمعالجة أوجه القصور الناجمة عن الموازنة التقليدية ولايجاد طريقه جديدة في توزيع الانفاق تمنع حالة الهدر في الاموال العامة. وترتبط نشأة موازنة الاداء بالجهود التي تسعى الى تحقيق الكفاءة والاقتصاد ومن اجل الربط بين العمل وكلفتة في كل نشاط من الانشطة الحكومية.

مضمون موازنة الاداء:

تعددت وجهات النظر فهناك من يطلق عليها مصطلح موازنة وهناك من يسميها موازنة البرامج والاداء ويمكننا ان نميز بين موقفين اساسيين في هذا المجال فالذين يميزون بين موازنة البرامج وموازنة الاداء يرون:

ان البرنامج يمثل مستوى تنظيمي اعلى من مستوى الاداء وتمثل تكاليفه المجموع الجبري لتكاليف عدد وحدات الاداء التي يتكون منها اضافة الى ان التبريب الذي يتطلبه البرنامج يتم للتركيز من خلاله على تحديد البرامج الرئيسية والفرعية بغية تحديد مايجب القيام به.

أما موازنة الاداء فهي تختلف عندهم لان الاداء يتصل بالماضي، وموازنة الاداء حينما تهتم بالعمل الواجب ادائه وبالطريقة التي يتم بها انما تخدم الادارة على مستوى الوحدات التنفيذية، كما ان اهتمامها ينصب على اتجاه تحسين وسائل العمل الاداري من خلال الربط بين تكاليف الوحدة الانتاجية وقياس العمل ومعايير الاداء.

اما الذين لا يميزون بينهما فيرون ان الاصطلاحين يعبران عن الفكرة نفسها ومهما تعددت وظائف كل واحدة منهما فانهما مترابطان وظيفيا. كما يرون ان اسلوب اعداد الموازنة يبدأ اولا بتحديد البرامج ثم تحديد وحدات الاداء ثانيا.

تعريف موازنة الاداء:

* ((ذلك التبويب الذي يركز على الاداء الذي تقوم به الحكومة بدلا من التركيز على الاشياء التي تشتريها، ولذلك فانها تنقل التركيز من وسائل القيام بالعمل الى العمل المنجز ذاته)).

* وكذلك ((اسلوب جديد في عرض وتقديم الانفاق بوضع حجم العمل ومقداره وكلفته والكيفية التي يتم بها الانجاز)).

* وايضا ((تركيز الاهتمام على ما يتطلبه الاداء من مبالغ وعاملين وادوات ولوازم، وهي في هذا تبين ماسيتم انجازه، ومن هو المسؤول عن الاداء وما سيكلفه ذلك)).

* وهناك من يرى انها اداة لتحديد وظائف الادارة ووضع معايير لقياس كلفة انشطتها فتعرف على انها ((اسلوب لخوض الانشطة والوظائف الرئيسية في الحكومة.... وقياس كلفة الاداء بالاعتماد على ماتم في الماضي)) او انها ((اسلوب خاص يقوم على ترجمة البيانات المتعلقة بتكلفة العمل الى وحدات قابلة للقياس)).

يتضح من التعاريف ان موازنة الاداء اسلوب مغاير للاسلوب التقليدي في توزيع الموارد العامة على اوجه الانفاق المختلفة وانه يخدم الادارات التنفيذية في عملية اتخاذ القرار بشأن تحديد افضل طريقة لانجاز عمل محدد ضمن معايير مناسبة.

ما هي الوظائف الاساسية لهذا النظام؟

- الوظيفة الادارية:

تكمن الوظيفة الادارية لموازنة الاداء في مساعدتها لادارة في تحديد مستويات الاداء وحساب التكلفة المعيارية لاداء كل وحدة عمل من خلال استخدام مقاييس لذلك الاداء واحتساب كلفته في مرحلتي الاعداد والتنفيذ وتجعل كل ادارة في حالة دراسة مستمرة للمقارنة بين تكاليف الاداء المقترحة والفعلية والعمل على تحليل اسباب الانحراف وتحديد وسائل علاجها.

- الوظيفة الاقتصادية:

تتمثل الوظيفة الاقتصادية لموازنة الاداء فيما ينتج من عملية ترشيد الانفاق الذي تلتزم به جميع الادارات الحكومية وما يتبعه من حسن استثمار للموارد المتاحة وتهيئة الجهود والامكانيات كافة وحصرها في نطاق الخطة القومية ومضاعفة الدخل القومي.

- الوظيفة الرقابية:

ان موازنة الاداء لم تهمل الجانب الرقابي بل قوته واغنته على نطاق السلطة التنفيذية وكذلك على نطاق السلطة التشريعية لانها تسلط الضوء على الوظائف والاهداف والخدمات بدلا من تسليط الضوء على بنود الاعتماد فقط.

- الوظيفة التخطيطية:

تساهم في اعطاء معلومات تفصيلية تسهل على واضعي السياسة تحديد كلفة الوظائف والمهام الرئيسية التي تتوي للحكومة تنفيذها ومدى تطابقها مع السياسات المرسومة للدولة.

مستلزمات تطبيق موازنة الاداء:

يستلزم تطبيق موازنة الاداء فهما كاملا لمضمونها ودراسة شاملة
للامكانيات المتاحة لما يترتب عليه من تغيير جوهري في الموازنة العامة سواء
باسلوب تقدير النفقات ام بطريقة للتبويب.

ان اسلوب تقدير النفقات يتم وفق هذا النظام في ضوء الاحتياجات الفعلية
للاداء.

اي ان التقدير يتم على اساس مايجب ان تؤديه كل وحدة ادارية من اعمال
وليس تقديرا جزافا بالاستناد على ماتم انفاقه خلال السنوات السابقة.

اما طريقة تبويب النفقات فانه يتم على اساس وظائف الدولة الرئيسة
كالتعليم والصحة والدفاع اي تبويب وظيفي.

يمكن تحديد المستلزمات الاساسية لتطبيق موازنة الاداء فيما يأتي:

- 1- تغيير جديد في التبويب.
 - 2- تحسين وتطوير النظام المحاسبي والمالي.
 - 3- وضع معايير لقياس العمل في كل نشاط.
- اضافة الى مايتطلبه التطبيق من:
- أ- توفر الرغبة الجادة لدى القيادات السياسية والادارية.
 - ب- تحديد للمسؤوليات والمهام والاعمال المتوقع انجازها في كل ادارة حكومية طبقا لاختصاصاتها والقرارات الخاصة بانشائها.
 - ج- تهيئة الكوادر الادارية والمحاسبية المتخصصة والقادرة على تحمل مسؤولية التطبيق.
 - د- ايجاد نظام لتسجيل البيانات المالية والفنية واعداد التقارير المتعلقة بها.

وفيما يلي توضيح للمستلزمات الأساسية للتطبيق:

أ- التغيير في التبويب:

يعد التبويب المفتاح التنظيمي لأي موازنة سليمة، ومن شأنه ان يؤثر على طبيعة القرارات التي يمكن اتخاذها بشأن الموازنة، فهو يسهل عملية وضع المهام والاعمال الرئيسية والانشطة لأوجه النشاط الحكومي.

وبسبب هذه الأهمية للتبويب فإن نظام موازنة الاداء يستلزم تغيير في طبيعته تحقيقاً للفوائد المترتبة على هذا النوع من التنظيم والترتيب لبيانات الموازنة.

ب- معايير نمونجية لقياس الاداء:

يستلزم تطبيق موازنة الاداء اعداد المقاييس التي يمكن بوساطتها قياس الاداء المتوقع لكل فعل ولكل نشاط يستخدم في تقويم الاداء الفعلي وذلك من خلال المهام التالية:

- توفير بيانات تعزز تقديرات الاعتمادات المقترحة وعدد الافراد اللازمين لتنفيذ المهام التي تتطلبها الانشطة التي خصصت لها الاعتمادات.

- تساعد هذه البيانات على اعادة النظر في خطة العمل اثناء التنفيذ ودراسة امكانية التعديل بما يتلائم والظروف المتغيرة والمستجدة.

- تساعد على اجراء مقارنات في الاداء بين المشروعات المتماثلة اوالمقارنة بين اداء المشروع عبر فترات زمنية مختلفة.

ان المشكلة الرئيسية التي تواجه عملية صياغة وتحديد معايير واداة قياس ملائمة تتمثل في تعذر قياس انتاجية بعض المؤسسات الحكومية.

موازنة الاداء في الممارسة والتطبيق:

كيفية اعداد موازنة الاداء:

ان دورة الموازنة التقليدية تبدأ بمرحلة التحضير والاعداد ومرحلة الاعتماد ولكن المرحلة المهمة هنا هي مرحلة الاعداد التي تعتبر مرحلة رئيسية من وجهة نظر الجهاز المركزي للموازنة في ظل هذا النظام.

أ- مرحلة التحضير:

تبدأ مرحلة التحضير على ضوء ماتم اقراره من اتجاهات للسياسة العامة للدولة وعلى ضوء الامكانيات المالية المتاحة والمتوقعة ويتضمن ترجمة الاتجاهات السياسية العامة والمعاليم التي رسمتها الحكومة ولما تنوي تحقيقه من اهداف في ضوء مواردها المتاحة.

كما يتضمن ايضا الضوابط التي تحدد متطلبات العمل الرئيس وطريقة طلب الاعتمادات لتغطية التكاليف الفعلية لكل نشاط.

ب- مرحلة اعداد مشروع الموازنة:

ولهذه المرحلة عدة خطوات تبدأ الخطوة الاولى باعداد موازنة النشاط والخطوة الثانية تجميع الأنشطة للمتماثلة ثم اعداد مشروع الموازنة على اساس مجموع الاعمال التي تتكون منها الأنشطة وبعدها تبدأ الخطوة الاخيرة على مستوى الوزارة او الادارة الرئيسية.

ج- مرحلة الاعتماد:

بعد مصادقة مجلس الوزراء على مشروع الموازنة يرفع الى السلطة التشريعية معززا بالبيانات والايضاحات لكل عمل اونشاط وقد يتم الغاء او اضافة او تعديل بعض الاعمال الرئيسية من قبل السلطة التشريعية او يصانق على المشروع دون اضافة فيصبح قانونا قابلا للتنفيذ.

نتائج تطبيق موازنة الاداء:

قد يصعب تحديد نقاط معينة حول ماتمخضت عنه تجربة تطبيق هذا النوع من الموازنات كون ذلك يخضع بظروف بيئية تختلف من بلد لآخر وعوامل واسباب تختلف من دائرة لآخرى ايضا.

ولكن يجمع المختصين والباحثين في هذا المجال على عدد من النتائج التي تركتها تجربة تطبيق موازنة الاداء وهي:

أ- ان الحوار وتبادل الاراء حول الموازنة اصبح اكثر معنى واهمية: كان الحوار في الاسلوب التقليدي مبني على اساس نوع من المنافسة والمساومة ويتم تحت تأثير جماعات الضغط واصحاب المصالح ذات النفوذ المؤثر.

اما بموجب موازنة الاداء فإنه اصبح بالامكان اختيار مستوى الاداء في هذه الادارة او تلك على اساس بيانات ومعلومات عن كلفة ذلك الاداء وبما متاح من موارد اي ان الاختيار يتم في ضوء وعي للكلفة والمال.

ب- ان التطبيق خلق قاعدة ادارية رصينة:

ان موازنة الاداء زادت من مسؤولية الادارة وخلقت قاعدة ادارية رصينة متمثلة بزيادة حرص الوحدات المنفذة لبذل مافي وسعها في البحث والتحليل لتحقيق الاداء الامثل ومشاركة فعالة في تنفيذ الاعمال والمهام والمشاريع الحكومية.

ج- ان الموازنة اصبحت مصدرا وافيا للمعلومات:

من الفوائد التي تحققت اثر تطبيق موازنة الاداء, توفير المعلومات الوافية من التكاليف وسبل التنفيذ ومستوى الاداء وطرق قياس ذلك الاداء.

د- انها اعطت دورا قياديا لادارة الموازنة:

لنتحول من دور الوصي على المال العام والحفاظ عليه في الاسلوب التقليدي الى دور الموجه للادارات التنفيذية ووضع المعايير لتقييم اداء تلك الوحدات والعمل على رفع كفاءتها في ادارة وتنفيذ الاعمال الموكلة اليها. هذا اضافة الى ماحدثته تجربة تطبيق موازنة الاداء من تغيير جوهري في اساليب العمل الاداري والمحاسبي.

الصعوبات والانتقادات:

اهم الصعوبات والمشاكل العملية:

* لما كان الدافع الرئيسي لاصلاح الموازنة العامة للدولة هو البحث عن اسلوب افضل لتوزيع الموارد وانفاقها وبما ان اسلوب توزيع النفقات بموجب موازنة الاداء استنادا الى عملية تقدير ناضجة وسليمة، هي افضل بكثير من توزيعها بالاسلوب التقليدي.

*صعوبة التقدير تكمن في ان كل نشاط له اداة معينة في التقدير ويستوجب تقصي الحقائق بدقة عن كل مايحيط بهذا النشاط.

*وعلى هذا الاساس يتم تحديد مستوى الاداء وحجم التخصيصات التي يمكن توجيهها الى هذا القطاع في ضوء الموارد المتوقعة والمتاحة والعوامل الاخرى.

*ان التجارب اثبتت ان الفرد لا يصلح ان يكون اساسا في احتساب كلفة انشاء طريق اوصيائه وانما يجب ان يكون عدد الكيلومترات المنجزة.

*وقد واجه هذا النظام صعوبة في جمع البيانات وتحديدتها وتحليلها لما تحتاجه من خبرة وجهد ووقت.

*ومن الصعوبات التي تواجه التطبيق هي عملية تحديد مسؤولية التنفيذ وماواجه تلك العملية من مشاكل بسبب تداخل اعمال الدوائر الحكومية.

* وهناك مشكلة أخرى وهي كثرة العمل الورقي وصعوبة جمع وتحليل كل مايرد اليها من الوزارات المختلفة سنويا ومايترتب على ذلك من زيادة في عبئ العمل.

* هذا اضافة الى ماقد تواجهه عملية التطبيق في بعض الاحيان من مقاومة تغيير من قبل رجال الموازنة التقليديين.

* ان موازنة الاداء تتطلب رصد مبالغ طائلة لادخال مكننة حديثة في العمل الاداري اوجب خبرة من الخارج وان تكون هناك دراسة للامكانيات المتيسرة قبل تطبيق هذا النظام.

* تتطلب موازنة الاداء معلومات وتقارير كثيرة ووقتا للتوضيح والتعريف ولهذا نجد ان كثيرا من الدوائر الامريكية ومؤسساتها لم تستطع تنفيذ هذا النوع من الموازنات.

الانتقادات الموجهة للنظام:

تعرضت موازنة الاداء لبعض الانتقادات نوجزها بما يلي:

أ- انها تركز على بيان تكلفة الاداء دون ان تهتم بتوضيح المنفعة المتحققة من الاتفاق على مختلف الانشطة.

ب- انها تركز على تحقيق الكفاية الادارية وتعمل على تحقيق الاقتصاد في النفقات دون النظر الى ماسينعكس من فائدة على المستفيد من هذا الاداء فعلا.

ج- ان تطبيق النظام يخلق حالة من عدم الاستقرار نتيجة مايتطلبه من عملية تقييم مستمرة للاعمال والانشطة وازاء مختلفة قد تكون مؤهلة اوغير مؤهلة لاتخاذ قرار بشأن تقليص اوزيادة الاعتمادات.

د- انها لاتمكن من كشف الازدواج والتكرار والتضارب بالانشطة وفي الاعمال المؤداة، ولاتضمن توجيه جميع الانشطة نحو الاهداف العامة المحددة وتلاقيها مع السياسات.

**الاتجاه التخطيطي - موازنة التخطيط والبرمجة -- الأساس الصفري -
والموازنة التعاقدية:**

اهتمت العديد من الدول بفكرة الربط بين الإنفاق الحكومي والتخطيط طويل الأمد بعدما أصبح التفكير بنظام التخطيط القومي الشامل ضروريا لتحقيق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية عندها صار التوجه نحو مفهوم جديد تجسد في البداية تحت اسم موازنة التخطيط والبرمجة، مرورا بموازنة الأساس الصفري وأخيرا الموازنة التعاقدية.

موازنة التخطيط، والبرمجة:

:Planning- Programming- Budgeting system (PPBS)

ان الاهتمام الجاد بهذا النوع من للموازنات بدا في منتصف خمسينات القرن العشرين لمعالجة محنة وزارة الدفاع الأمريكية وتأخر إقرار الكونغرس للتخصيصات المالية الإضافية لتمويل الحرب آنذاك، وحتى لا تعاني القوات الأمريكية المشاكل والإخفاقات بادر وزير الدفاع الأمريكي إلى دعوة متخصص دائرة موازنة وزارته للمباشرة في إعداد أسس جديدة لتخطيط موازنة الوزارة والبرامج والأنشطة التي تنفذها وفق قواعد وأساليب جديدة وان تكون تفاصيلها تعتمد أساسا على دراسة البرنامج المنوي تنفيذه ومدى أهميته وجدواه والأساليب التي يمكن تنفيذها واختيار أقلهما كلفة وأكثرهما منفعة ومن ثم التنفيذ لتعديل الانحرافات وتصويب مسيرة التنفيذ.

مفهوم ومتطلبات تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة:

يدعو مفهوم هذا النظام إلى تحويل الاهتمام من وسائل تنفيذ (موازنة البنود) إلى انجازاتها والتعامل مع النفقات العامة على أنها وسيلة لتحقيق أهداف وبرامج معينة وليس مجرد دفع رواتب وأجور وشراء سلع وخدمات.

لماذا التحول نحو موازنة التخطيط والبرمجة؟

هناك عوامل أساسية دعت إلى هذا التحول:

أولاً: عدم قدرة موازنة البنود Line-Item Budget على مجاراة التغيير المطلوب و ما تعانيه من عوامل ضعف أهمها:

1. أنها تقتصر إلى عدم وضوح الأهداف وبالتالي نقص التخطيط والبدائل والمرونة.

2. الاعتماد على أسلوب المغالاة في التقدير.

ثانياً: عدم قدرة موازنة الأداء Performance Budget على معالجة جوانب النقص والقصور وبسبب صعوبات في تطبيقها:

1. الصعوبة في تحديد المقاييس لبعض الأنشطة الحكومية

2. الصعوبة في توفير جميع المعلومات لبعض الأنشطة الحكومية

3. ارتفاع تكلفة تطبيقها لمتطلباتها من موارد بشرية ومادية

4. صعوبة التطبيق لأنها تتطلب نظام محاسبي معقد.

5. إهمالها لعنصر التخطيط في وقت ظهرت فيه الحاجة إلى خطط بعيدة المدى.

ثالثاً: يضاف لذلك:

1- ازدياد أهمية التحليل الاقتصادي وظهور الرغبة في إدخال أساليب علمية حديثة في اتخاذ القرارات.

2- كبر حجم النفقات العامة في الموازنة وزيادة آثارها على الاقتصاد الوطني مما أدى بالمفكرين إلى المناداة بضرورة الربط بين الخطط الحكومية والموازنات العامة.

ما المتوقع من نظام موازنة التخطيط والبرمجة؟

1- في مجال التخطيط:

كان المتوقع أن يؤدي تطبيقها إلى تفعيل مهمة التخطيط لعدد من السنوات المقبلة والنفقات المتوقعة لها و ليس لسنة واحدة كما تفعل موازنة البنود او موازنة الأداء التي تبين نفقات سنة مالية واحدة.

2- في مجال البرامج:

ستقوم بتحديد البرامج الرئيسية لكل وزارة أو مصلحة ومن ثم تقسم البرامج الرئيسية إلى برامج فرعية والبرامج الفرعية إلى نشاطات وترصد الاعتمادات اللازمة لتنفيذ البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية والنشاطات في الموازنة العامة.

ثم تقوم بعد ذلك بتوزيع الاعتمادات على أبواب وبنود الإنفاق المعروفة في الموازنة.

3- في مجال تحليل البدائل:

من القواعد الأساسية التي يركز عليها هذا النوع من الموازنات تحديد الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة للأجهزة والمصالح الحكومية. فبعد تحديد البدائل تجرى الدراسة التحليلية المتعمقة لها بهدف تحديد التكاليف والعوائد لكل منها والمزايا والعيوب المرتبطة بكل منها وعلى ضوء نتائج المفاضلة بين الطرق البديلة يتم اتخاذ القرارات.

4- وفي مجال التقييم:

تتطلب موازنة التخطيط والبرمجة إجراء تقييم مستمر للبرامج الحكومية يساعد على تحسين عملية تنفيذها. إن الحصول على تقارير عن كيفية سير الأعمال في البرامج والمشاريع تحت التنفيذ أو نفذت من حين لآخر من شأنه أن يكشف عن المشاكل التي تواجه التنفيذ وعن نقاط الضعف في الخطط

والبرامج والمشاريع وعن التغيرات التي يلزم إدخالها على تلك البرامج والمشاريع لكي تسهل عملية التنفيذ والوصول إلى الأهداف المطلوب تحقيقها.

5- فكرة تطبيقها تدعو إلى التركيز على المخرجات (الخدمات) بدلاً من التركيز على المدخلات (الموارد المالية والبشرية):

وهذا يتطلب رفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الأداء للحكومي والمسؤولين في المؤسسات بما يساعد ذلك في التخطيط الاستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة على العمليات.

مستلزمات تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة:

إذا أرادت أي إدارة تطبيق هذا النظام فإن عليها تهيئة المستلزمات الضرورية للجوانب الرئيسة الآتية:

1. الجوانب الهيكلية	2. الجوانب التحليلية	3. الجوانب التنظيمية والإدارية
أ. هيكل البرنامج: تصميم هيكل ملائم لكل برنامج لان هيكل التعليم الابتدائي يختلف من حيث المتطلبات وكلفة الوصول للهدف النهائي للبرنامج عن هيكل التعليم الثانوي وهيكل للتعليم المهني يختلف عن هيكل للتعليم الاخر.	أ. تحليل الأهداف تحديد مايراد من البرنامج لاجاره ومن هم المستفيدين من النتائج	أ. إعادة تنظيم الوحدات الإدارية بما يتلاءم وهيكل البرنامج.
ب. تحديد مجموعات البرنامج ويقصد بها الأنشطة الرئيسة والأنشطة الساندة	ب تحليل البدائل كلما زادت البدائل المطروحة كلما كان نسيلا على قدرة المحلل في التشخيص وفي إيجاد الحلول التي هي نتاج تطور تكنولوجي وإبداع انساني —البدائل هي مجموعة للحلول التي يمكن استخدامها لتحقيق هدف معين — لها	ب. تطوير النظام المحاسبي لتوفير بيانات تسهم بتحقيق الربط بين الموازنة وعملية التخطيط. على سبيل المثال: تقدير ما تحتاجه البرامج من أموال لمدة أربع سنوات أخرى مقبلة علاوة على تكاليف البرنامج في السنة الأولى من الخطة.

1. الجوانب الهيكلية	2. الجوانب التحليلية	3. الجوانب التنظيمية والإدارية
	وسيلة للائتماع عن التعامل مع هدف واحد لان البديل للواحد لايبين لنا فاعلية الإنفاق.	
ج. تحديد عناصر البرنامج أي للناتج النهائي القابل للقياس	ج. تحليل الكلفة / للعائد Cost/ Benefit وهو أسلوب علمي لتقييم درجة المرغوبة Desirability للمشاريع على المدى البعيد ويبين كذلك المؤثرات الجانبية المتوقعة. وينظر له على انه أسلوب مبني على أساس نظرة اقتصادية شاملة تهتم بمصلحة المجتمع ككل وليس المصلحة القصيرة المدى.	ج. إعادة توزيع المسؤوليات بما يضمن تحقيق أهداف البرنامج. ولخيرا توفير الخبرات الإدارية التي لديها القدرة على التعامل مع جوهر فكرة النظام ومتطلباته في مجال البرامج والأهداف والتعامل مع المفاهيم الرياضية الأساسية ومتطلبات التحليل الكمي.
هناك دراسات أساسية تقدمها للجهات التي تطبق موازنة ال PPBS إلى مكتب الموازنة وهذه الدراسات هي : 1- المذكرة التفسيرية للبرنامج : وتبين المذكرة التفسيرية للبرنامج أهداف المنظمة والخطة التي ستسير عليها لتحقيق تلك الأهداف 2- الخطة التمويلية للبرنامج : وتكون على شكل جداول تتضمن ملخصاً لبرامج المنظمة كما تتضمن تقديرات للتكاليف والعوائد لبرامج المنظمة.		د. تصنيفات جديدة .التقسيم الوظيفي، (التقسيم حسب الوحدات التنظيمية)، (التقسيم حسب النشاط الرئيسي والفرعي) .التقسيم حسب البرامج : يتضمن البرنامج عادة بيانات عامة تتناول موضوع البرنامج وجهة تنفيذه وأهدافه وتمويله ووحدات أدائه وإيراداته ومدى ارتباطه بالبرامج الأخرى وأية بيانات أخرى تلقي الضوء على خصائص البرنامج. ويجوز أن تنفذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج كما يجوز أن تنفذ أكثر من إدارة برنامج واحد . التقسيم طبقاً لطبيعة النفقة: عند

1. الجوانب الهيكلية	2. الجوانب التحليلية	3. الجوانب التنظيمية والإدارية
		تطبيق للموازنة لآبد من تمويل البرامج فتتخرج اعتمادات كل برنامج لتمويله ويتم توزيع هذه الاعتمادات داخل البرنامج طبقاً لطبيعتها.

النتائج التي أفرزتها عملية تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة:

النتائج الايجابية و الصعوبات التي أفرزتها عملية التطبيق؟

- النتائج الايجابية:

اهم جوانبه الايجابية في انه نظام يؤكد على تحليل السياسة العامة من اجل زيادة فاعليتها ويدفع الادارات للبحث عن البدائل لايجاد الوسيلة الاكفا لادارة المال العام ويمكن تلخيص أهم فوائده الأخرى في الآتي:

كان أداة تخطيطية	لأنه يعطي الأولوية للبرنامج اكثر أهمية ونمی القدرة على التحليل
أداة إدارية تتماشى مع تطور الفكر الإداري	لأنه يدعو إلى تفويض الصلاحيات ويجعل بالإمكان الالتزام بمشاريع طويلة الامد
أداة مالية	لأنه يستند إلى معايير معينة لقياس ماينجز وبالتالي التوزيع الأمثل للأموال العامة
أداة لاتخاذ القرار	يخلق قاعدة معلومات تحليلية تساعد متخذي القرارات في قراراتهم الإستراتيجية
أداة تنظيمية	يدعو للتنسيق بين الإدارات ويخلق فهم وإدراك مشترك حول البرامج التي تشترك في إنجازها عدة إدارات

صعوبات التطبيق:

هذه الصعوبات يمكن تلخيصها في الآتي:

صعوبات مفاهيمية	صعوبات تحليلية	صعوبات إدارية
البعض يقولون انه لايتعدى عملية اعداد جداول بمسميات مختلفة لتبرير الحصول على المبالغ المطلوبة.	صعوبة تحديد المنافع والكلف والمبالغة في بيان فوائدها ومزاياها وفي الدعاية لها وفي بيع فكرتها.	من أهم الصعوبات الإدارية التي واجهت التطبيق — مقاومة التغيير من الموظفين التقليديين الذين يصعب عليهم التعامل مع تقنيات التحليل المطلوب
البعض الآخر يعتقدون انه نظام معقد يعتمد بشكل اساس على تحليل الكلفة/ المنفعة ولايتعدى سوى اعادة توزيع للمهام الادارية بين ادارات متعددة	صعوبة ايجاد مقاييس لتحديد فاعلية للنائج غير الملموسة	مشكلة تركيز السلطة بيد فئة أصبحت تشعر بالقوة نتيجة اقترابها من المستشارين الذين يسهمون في تصميم وتحليل البرامج
ولم يستطع العديد من الموظفين فهم فكرة تصميم البرنامج وكيفية تصميم هيكل مقبول يتلاءم وعملية التحليل المطلوبة او كونه اطارا للحصول على التخصيصات اللازمة	الكلفة العالية لمتطلبات الاساليب التحليلية يحاول واضعو البرامج ان يجزئوا من التقديرات في صالح البرنامج للحصول على التخصيصات وتبرير ذلك بجذوى اقتصادية مستقبلية	مشكلة توفير الجهد البشري بخاصة في بداية التطبيق إذ يتطلب الأمر استمرار العمل بالنظام القديم إلى جانب الجديد
وأكثر الصعوبات كانت ناتجة من تناقض التعليمات التي تصدر من الجهات المالية والجهات المسئولة عن البرنامج		إرسال كميات كبيرة من المعلومات إلى مكتب الموازنة عن البرامج الرئيسية والفرعية والدراسات التحليلية التي أعدت لها بواسطة الأجهزة الحكومية.

3 - موازنة الأساس الصفري (Zero-Base-Budgeting (Z.B.B)

ضمن سلسلة المحاولات الهادفة إلى تحسين فاعلية الأداء الحكومي وتحقيق الكفاءة والاقتصاد في مختلف الأنشطة الحكومية.

لذلك يمكن النظر إلى ظهور ميزانية الأساس الصفري على أنه تحاش لأحد العيوب في الموازنة التي سبقتها من حيث الظهور وهي ميزانية التخطيط والبرمجة، تلك التي أولت اهتماماً بالبرامج والأنشطة الجديدة (من منطلق التخطيط المستقبلي) وصار ينظر إليها على أنها نظام ينطلق من فكرة الاقتصاد الكلي ويتجاهل ظروف الاقتصاد الجزئي.

لهذا ظهرت ميزانية الأساس الصفري، وكان أول استخدام لها في عام 1972م بولاية جورجيا بالولايات المتحدة الأمريكية، وفي عام 1979م قرر الرئيس الأمريكي جيمي كارتر تطبيقها في جميع الإدارات الحكومية.

مفهوم الموازنة الصفرية:

أنها نظام يفترض عدم وجود أية خدمة، أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ في الاعتبار أكثر الطرق فعالية للحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة.

في عام 1972م عرفت هذه الموازنة على أنها عملية تخطيط تتطلب من كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل مبتدأ من نقطة الصفر.

دواعي تطبيق النظام؟

تزامنت فكرة تطبيقه مع ظهور تطور الفكر الإداري الذي يدعو إلى توسيع المشاركة في اتخاذ القرارات من خلال إعطاء دور أكبر للإدارات التنفيذية في مرحلة إعداد الموازنة وفي مرحلة التنفيذ.

كما إن المتوقع من هذا النظام أن يكون أسلوب حديث لتحسين الرقابة الإدارية والمالية والتحقق من استثمار المال العام بطرق أكثر فاعلية.

مستلزمات وخطوات تطبيق موازنة الأساس الصفري:

يتطلب تطبيق النظام من كل مدير الخطوات الآتية:

1	تحديد الأهداف والإغراض التي تسعى إدارته إلى تحقيقها	كما هو مطلوب في ال PPBS
2	تحديد الأنشطة التي يراها مناسبة لتحقيق الأهداف	كما هو مطلوب في موازنة ال Performance Budgeting
3	تحديد وحدة القرار من قبل المدير التنفيذي	ويقصد بها إعادة تنظيم وترتيب كل مجموعة من الأنشطة التي يشرف عليها مدير واحد بمعنى آخر كل ما يمكن إعادة تنظيمه من أقسام إدارية تعمل على تحقيق برنامج معين وتصلح نتائجها للقياس والدراسة والتحليل
4	تحديد مجموعة القرار من قبل المدير التنفيذي أيضا وهي من أخطر القرارات لأنها تتطلب قدرة إدارية فائقة لتحليل الطرق البديلة واختيار الأفضل وبيان المنافع والكلف لكل بديل ثم وضع معايير لكل نوع من أنواع الأداء وتحديد مستويات الجهد في كل وحدة قرار	التي تتضمن عدد من وحدات القرار التي تعمل سوية على إنجاز البرنامج للرئيس وهي وسيلة يتم من خلالها جمع وتصنيف متطلبات الموازنة كونها وثيقة تبين الأسلوب الذي اعتمدته الإدارة في التنفيذ وكيفية ترتيب أولويات لوحدات القرار بحسب أهميتها من وجهة نظر الإدارة
5	تحديد مستويات الجهد المختلفة — وهي مرحلة تجعل الإدارة في حالة دراسة وتقييم مستمرة وشاملة لكل نشاط من أنشطتها بحيث يتم تبرير جميع الأنشطة في ثلاثة مستويات هي:	أ. <u>المستوى الأدنى</u> وهو أقل مستوى فيما يتطلبه من جهد وتمويل بحيث يفضل إلغاؤه إذا انخفض التمويل عن ذلك الجهد ب. <u>المستوى الحالي</u> وهو الذي يتطلب

<p>الاستمرار بنفس التمويل للحصول على نفس نتائج السنة الماضية ج.المستوى الأعلى الذي يتطلب زيادة في الجهد والتمويل المطلوبين</p>		
<p>بعد التأكد من قدرة المديرين في المستوى التنفيذي تتخذ قرارات مالية وكما يلي: أ.عدم تخصيص اعتمادات وإلغاء البرنامج اذا كان عديم الجدوى</p>	<p>6 إحالة مجموعات القرار إلى المستوى الإداري الأعلى لاتخاذ القرارات اللازمة — ثم إعداد الموازنة التفصيلية لمجموعات القرار بحسب الموافقة على حجم التخصيصات المالية لكل برنامج</p>	
<p>ب.الموافقة على تخصيصات بالمستوى الأدنى</p>		
<p>ج.الإبقاء على نفس التمويل في السنة الماضية</p>		
<p>د. زيادة الاعتمادات المخصصة للبرنامج</p>		

النتائج التي أفرزتها عملية التطبيق:

إذا كان الهدف من تطبيق هذا النظام هو تحقيق الاستخدام الأمثل للمال العام فإن النتائج التي تمخضت بعد التطبيق منها ما هو إيجابي ومنها ما يشكل صعوبات في طريق التطبيق وكما مبين في أدناه:

النتائج الإيجابية
<p>يؤدي التطبيق الى خلق فريق عمل إداري في كل إدارة يتحمل مسئولية التحليل والتقييم المستمر لكل الأنشطة وبالتالي ينمي القدرات والقابليات</p>
<p>يسهم في تحديد المسؤوليات لكل إدارة ويعطيها مرونة المتابعة بالجهد المتاح لتحقيق أهداف البرنامج</p>
<p>يخلق نظام اتصالات فعال بين مختلف المستويات الإدارية عموديا وأفقيا صعودا ونزولا</p>
<p>يعطي للسلطتين التشريعية والتنفيذية تصورا واضحا عن الأسلوب الذي وزعت فيه الأموال</p>

العامة وحدود المسئوليات مثلما يعطيها المرونة لاعادة توزيع الموارد	
صعوبات التطبيق	
صعوبات تتعلق بالمفهوم	سوء الفهم الذي رافق مفهومها على أنها أسلوب يعني عدم الاهتمام بموازنات السنين السابقة وإهمال الماضي
	نعم انه نظام يركز على وضع مقاييس للاداء ومقارنة كلفة كل بديل بأساليب تحليلية متطورة لكنه لا يحدد لكل إدارة أهدافها الدقيقة والنتائج الجزئية بحيث لا تستطيع بعض الادارات تحمل المسئولية كاملة لوحدها
صعوبات تتعلق بطبيعة العمل	تسير التجربة الى ان الإدارات الصغيرة ذات الأهداف الواضحة أكثر استجابة من الإدارات الكبيرة ذات الأهداف المتعددة
	هناك ادراكات برامجها تخدم شرائح اجتماعية كبيرة بحيث يصعب تصنيف انشطتها بالمستوى الأدنى او إلغائها حتى ان كانت كلفتها عالية
صعوبات تتعلق بالموارد المتاحة	صعوبة توفير عدد كبير من المديرين المؤهلين المؤهلين لاتخاذ قرارات على قدر عال من الأهمية
	النظام مكلف جدا ويتطلب وقتا طويلا لاستيعاب مفهومه
مقاومة التغيير	بسبب شعور التقليديين بالتهديد واحتمال فقدانهم لمناصبهم نتيجة التقييم المستمر الذي يتطلبه النظام

الموازنة التعاقدية Accrual Budget مفهوم الموازنة التعاقدية:

لقد كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة للتعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996م.

وهي محاولة إعادة تشكيل الموازنة العامة على أنها نظام عقد صفقات بين جهة منفذة و الحكومة المركزية.

وهذا يعني انها استجابة لتنشيط القطاع الخاص وإشراكه في توفير وإنتاج الخدمة للناس بمعنى أن تقوم الحكومة بطرح مشاريعها و برامجها المستقبلية أمام الجميع (قطاع خاص وعام) بغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج بأقل تكلفة ممكنة و في الوقت المناسب شريطة أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها.

مزايا الموازنة التعاقدية:

- ساعدت في تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تواجه الإدارات الحكومية.
- عملت على إعادة صياغة طرق إعداد الموازنة العامة بشكل ساعد على ربط الموازنة بالخطط التنموية الخماسية للدولة .
- ساعدت على تنفيذ البرامج و المشاريع الحكومية بكفاءة واقتصادية وفعالية.
- أدت إلى توصيل المخرجات المتوخاة الى المواطنين ورشّدت الإنفاق العام.

عيوب الموازنة التعاقدية:

نظرا لحدائث هذا النموذج فلم تظهر كثير من عيوبه حتى الآن و ان كانت الشكوى مستمرة من غياب المعلومات في قطاع الحكومة أو عدم دقتها مثل أسعار السوق الحالية وعدم وجود دراسات جدوى للمشاريع والبرامج الحكومية.

بشكل عام فان التمسك بها او الابتعاد عنها يرتبط بوضع الدولة ومدى رغبتها في التخلي عن بعض الأنشطة او إشراك القطاع الخاص في تقديمها.

سياسات تنشيط القطاع الخاص : Privatization

((سياسات تنشيط القطاع الخاص: البعد النظري)):

مقدمة:

تعد سياسات تنشيط القطاع الخاص من المواضيع الحيوية التي حظيت بالنقاش المستفيض والجدل الكبير، واخذت الدوريات المهنية في السنوات الاخيرة تعج بالابحاث التي تتناول مفهومها وابعادها وما لها وما عليها من حجج الانتصار والمعارضين.

على الرغم من هذا الاهتمام المتزايد بسياسات تنشيط القطاع الخاص، الا ان الاديبيات العربية المتخصصة والبحوث المنشورة لم تتفق على اختيار مصطلح عربي موحد ليقابل الكلمة الانكليزية Privatization اذ استخدمت العديد من المصطلحات للدلالة عليها منها ((خصخصة، تخصيصية، تخصّصية، أهانة، تقويت،..... الخ)) الا اننا اخترنا عبارة ((تنشيط القطاع الخاص)) للتعبير عما تعنيه كلمة Privatization كونها اكثر شمولية في المعنى والمضمون.

مفهوم تنشيط القطاع الخاص:

يقول Savas اثار كلمة Privatization الكثير من الجدل والنقاش وان هيمنة سياسات تنشيط القطاع الخاص تعني تخلي المجتمع عن القيم القائمة على المشاركة.

يرى "Kolderic" ان هناك مفهومين مختلفين للمقصود بالكلمة يتصل كل منهما بطبيعة الاداء في القطاعين الحكومي والخاص ويتأثر بالمسؤولية الملقاة على عاتق القطاع الحكومي بالذات.

ويمكن التمييز بين المفهومين إذا ما علمنا ان جوهر الاداء الحكومي ينطوي على بعدين اساسين:

* اولهما توفير "Provide" خدمات معينة في مجالات اساسية وبالتالي فان القطاع الحكومي يتحمل مسؤولية ((صنع السياسة المتصلة بتنظيم العمالية، وقرارها وتهيئة سبل الشراء، والمتطلبات الاساسية، وتخفيف الاعباء، والتمويل..... الخ)).

* ثانيهما انتاج "Produce" للخدمة التي يتقرر توفيرها وذلك يعني ان على القطاع الحكومي القيان بفعاليات تتصل بالـ ((تشغيل، والتسليم، والدقة في الانجاز، والبيع، والمتابعة..... الخ)).

كل فعالية من هذه الفعاليات سواء في مجال التوفير او الانتاج قد تتعرض للخلل وقد تضطر الحكومة الى اشراك القطاع الخاص فيها بغية تنشيط واستثمار امكانياته في هذا المجال او ذاك..

ان تنشيط القطاع الخاص في مجال توفير الخدمة او انتاجها يختلف من دولة لاخرى وذلك تبعا لظروفها والضغط الداعية الي التزامها بالتوفير والانتاج او تخليها عن الانتاج دون التوفير او كلاهما معا.

الغرض التوضيح نستعين بالمثل الاتي:

خدمة (الامن) من الخدمات الاساسية.

لكن هناك اربع حالات توضح دور الدولة ومدى تأثيره وتداخله مع دور القطاع الخاص في بعض منها اذا ما ارادت الدولة تنشيطه في هذا المجال تبعا لظروف تلك الدولة وكما نبينه في الاتي:

الحالة الاولى: (توفير الخدمة وانتاجها من مسؤولية الدولة):

في هذه الحالة تحدد الدولة القوانين والتعليمات التي تحكم النشاط ومصادر التمويل والدوائر المعنية بالخدمة وتشكيلاتها والجهة التي تباشر مهمة التوجيه والاصلاح الاجتماعي.. الخ. اي لا مجال لدور القطاع الخاص فيها.

الحالة الثانية: (يسهم القطاع الخاص في انتاج الخدمة):

عندما يتقرر في احد المدن مثلا التعاقد مع القطاع الخاص ليتولى مهمة محددة (حماية ملاعب رياضية، حراسة منازل معينة) على وفق التوجيهات التي تحددها الادارة الحكومية.

بموجب هذه الحالة التوفير للدولة والانتاج للقطاع الخاص اذ تستعين الدولة بجهوده على وفق عقد يحدد مسؤولية الانتاج اما مسؤولية التنظيم والاشراف والتنسيق فهي للقطاع الحكومي.

الحالة الثالثة: (يتقاسم القطاعين توفير الخدمة وانتاجها):

يحصل ذلك عندما تعتمد احدى المدن على القطاع الخاص وتشارك في مسؤولية توفير الامن وانتاجه اذ يتم تقسيم المدينة الى قطاعات تتحدد مسؤولية كل منهما في اسلوب التوفير والتمويل والمتطلبات الاخرى كما تحددها شروط العقد.

الحالة الرابعة: (تسحب الدولة عن توفير الخدمة وانتاجها):

قد تتخلى الدولة عن دورها في بعض الانشطة فتقرر احوالة الخدمة الى القطاع الخاص توفيراً وانتاجاً.

يحصل ذلك في بعض الدول التي ينشط فيها القطاع الخاص في مثل هذه المجالات بحيث يمكن الاعتماد عليه كلياً في مناطق محددة.

الحالات الأربعة المشار إليها تعبر عن أربع أنماط من السياسات التي تعتمد عليها الدولة لتنشيط القطاع الخاص فيها تبعا لالتزام الدولة أو تخليها عن توفير الخدمة أو إنتاجها. يود الباحث وضعها في النموذج الآتي:

(3) يشارك القطاعين الحكومي والخاص في التوفير والإنتاج.	(2) تلتزم بتوفير الخدمة وتتيح للقطاع الخاص إنتاجها.
(4) يتولى القطاع الخاص التوفير والإنتاج.	(1) تلتزم الدولة بتوفير الخدمة وإنتاجها.

عندما ساد النموذج التنموية بعد خمسينات القرن العشرين تحمل القطاع الحكومي عبء التوفير والإنتاج ومارس دور المحتكر إذ لا يحق للقطاع الخاص المنافسة.

لهذا سعى العديد من الموظفين الحكوميين إلى تشريع القوانين التي تقيد التنافس على اعتبار أن الحكومة هي الممول الوحيد لضمان مستوى عال من الخدمات.

لقد أريد للقطاع الحكومي أن يساهم في التحديث والتنمية لكن تجربة السنين الماضية تشير إلى نتائج سلبية أدت إلى عجز في الموازنة العامة وتكثرت نسبة العائد إلى رأس المستثمر في المشاريع الحكومية وخلل في ميزان المدفوعات... الخ.

فما المبررات التي تكمن وراء سيادة أحد الأنماط الأربعة في دولة من الدول أو تعددها بدرجة أو بأخرى؟

1-2 مبررات تنشيط القطاع الخاص:

تختلف المبررات الداعية لتنشيط دور القطاع الخاص من دولة لأخرى تبعا لعوامل سياسية واجتماعية واقتصادية متعددة، وتتواصل الدراسات والأبحاث لتشخيصها وصولا إلى تحديد العوامل المؤثرة في تحجيم دور القطاع الحكومي في مجالات إنتاج الخدمة أو توفيرها.

بعض المبررات التي تدعو الى تنشيط القطاع الخاص وفقا لكل نمط من الانماط الاربعة التي تم تبنيها في هذا البحث وكما يأتي:

النمط (1):

((تلتزم الدولة بتوفير الخدمة ولنتاجها وتحمل الادارات الحكومية المسؤولية بدءا من بلورة سياساتها واقرارها وانتهاء بتوزيعها للمستفيد اما بسبب ضعف القطاع الخاص وعدم توفير الاسواق التي تتيح له المنافسة).

او بسبب الرؤية المتأصلة عند بعض اللذين يعتبرون تحجيم القطاع الحكومي بمثابة مؤامرة هدفها اضعاف دور الدولة تجاه المواطن والمجتمع. وطبقا لهذا النمط فان تنشيط القطاع الخاص يتم بصيغة تسهيلات ومنحه امتيازات في مجالات محددة.

النمط (2):

تحاول الدولة تنشيط القطاع الخاص في مجال انتاج الخدمة.

هنا تتولى الدولة مسؤولية رسم السياسة التي تحدد نوع الخدمات التي يجب توفيرها للمواطن وكميتها.

هذا التحول في انتاج الخدمة من العام الى الخاص ليس لمعالجة حالة الترهل التي تشهدها الادارات العامة وانما يعد اجابة عن التساؤلات التي اخذت تطرح على بساط البحث حول الكيفية التي تواجه بها الدولة مسؤولياتها في المرحلة المقبلة لقد تبنت العديد من الدول هذا النوع من السياسات وسيلة لتحقيق الكفاءة وتحسين جودة الخدمة وتخفيض كلفتها .

النمط (3):

ينشط دور القطاع الخاص عندما تقرر الدولة إشراكه في الإنتاج والتوفير وذلك بهدف التخلص من حالة الهدر في الموارد ومحاولة الارتقاء بالخدمة الى

الحالة التي تمكنها من الصمود امام المنافس شاع هذا النمط في الدول الاشتراكية (سابقا).

حيث تعرضت حكوماتها الى تساؤلات عن ملكية الدولة ولمن ستؤول؟ وهل المشروع الحكومي من نصيب عمالة او المالكين السابقين (اذا كان مؤمما ويراد الغاء تأميمه)؟

وهل سيعاد توزيع الملكية بعدالة او انها ستتركز بأيدي فئة قليلة من اصحاب رؤوس الاموال؟

لذلك صار التوجه نحو بيع مشاريع الدولة بطريقة الاسهم لتوسيع قاعدة المشاركة ومن ثم اشراك اكبر عدد ممكن في التمويل ومسؤولية الادارة.

النمط (4):

هناك خدمات معينة تقرر الدولة التخلي عنها انتاجا سواء بسبب اطلاق المنافسة بين وحدات ذلك القطاع او لانه وصل الى الدرجة التي يستطيع فيها اشباع حاجه المستفيد.

ظهر هذا النوع للتخفيف من العبء على الموازنة العامة.

يتضح ان تنشيط القطاع الخاص لايعني تخلي الدولة عن دورها نهائيا وانما قد تعتمد على اشراك القطاع الخاص في تحمل مسؤولياته في بعض الحالات ولكن بدرجات متفاوتة.

سياسات تنشيط القطاع الخاص البعد التطبيقي:

مقدمة:

اثارت تطبيقات تنشيط القطاع الخاص في دول مختلفة تساؤلات عديدة لا تدور حول افضلية القطاع الحكومي او الخاص في مجال توفير او انتاج الخدمة فحسب بل فيما تفرزه عملية التطبيق من ممارسات ادارية تؤثر في دور

البيروقراطية الحكومية وتحد من إجراءاتها واثّر ذلك على تفعيل دور القطاع الخاص ذاته.

عندما انتشرت ظاهرة تنشيط القطاع الخاص تبني انصارها افكارا تدعو الى اهمية النتائج المتمخضة عن تطبيقها على اعتبار ان ذلك يعالج ضعف الكفاءة الاقتصادية للمشاريع العامة ويخفف عنها إجراءات البيروقراطية الحكومية ويجعلها تعتمد على التمويل الذاتي بدلا من التمويل الحكومي.

سنحاول ان نبين النهج الإداري الذي يحكم تطبيقات سياسات تنشيط القطاع الخاص والتي تختلف تبعا لاختلاف مضمون كل نمط من الانماط المشار اليها في المبحث السابق وكما مبينة في الآتي:

النمط	المضمون	أسلوب التنشيط	النهج الإداري الذي يحكم التطبيق
1	القطاع الحكومي يوفر وينتج الخدمة	منح تسهيلات، امتيازات للقطاع الخاص	Government Bureaucratic بيروقراطية حكومية
2	القطاع الحكومي يوفر والقطاع الخاص ينتج	تأجير النشاط/ أو تكون الملكية عامة والإدارة خاصة	بيروقراطية حكومية
3	للقطاعين الحكومي والخاص يساهمان في الإنتاج والتوفير	بيع جزء للقطاع التعاوني، و/أو بيع للعاملين	إدارة مشتركة Public & Private Management
4	القطاع الخاص يتولى مسؤولية التوفير والإنتاج	بيع المشروع الحكومي للقطاع الخاص، و/ أو إغلاق للنشاط الحكومي	Non-Government Bureaucratic بدون بيروقراطية حكومية

تطبيقات سياسات تنشيط القطاع الخاص والنهج الإداري الذي يحكمها واثّر ذلك على مناخ الاستثمار.

حتى نوضح الكيفية التي تبقى فيها البيروقراطية الحكومية مهيمنة أو تتضاءل أو تختفي فإننا سنتناول التطبيقات وما ينتج عنها كما يأتي:

تنشيط القطاع الخاص في ظل نهج بيروقراطي حكومي:

من أجل إعطاء دور متميز للقطاع الخاص في العملية التنموية وبغية الحد من تضخم الأجهزة الحكومية نتيجة تزايد تدخل الدولة في المجالات المختلفة.

فقد حاولت العديد من الدول تبني سياسات معينة لتنشيط القطاع الخاص بشكل تدريجي مما يفرز تطبيقات يحكمها نهج بيروقراطي يتفاوت بتأثيره من نمط لآخر وكما مبين في الآتي:

أ- الممارسات الإدارية التي يفرزها النمط (1):

في ظل هذا النمط (توفير الخدمة وإنتاجها من مسؤولية القطاع الحكومي) يصر إلى عدد من الإجراءات المتمثلة بتخفيف القيود والعوائق التي تؤثر في مناخ الاستثمار وتتخذ بعض الإجراءات التي تشجع المستثمرين وتنشط دورهم تدريجياً.

بحيث تستطيع الحكومة الاستفادة من إمكانيات القطاع الخاص في مجالات معينة.

وهذا يعني أنه في الحالات التي تتطلب استمرارية التدخل الحكومي فإنه يمكن تنشيط القطاع الخاص عن طريق منح تسهيلات أو تخفيف الضرائب على نشاطه من دون أن تبيع الحكومة ممتلكاتها.

ب- الممارسات الإدارية التي يفرزها النمط (2):

بسبب الصعوبات المالية المتزايدة والظروف الاقتصادية التي مرت بها عدة دول فقد اتجه بعضها إلى تخفيف العبء عن الحكومات ومحاولة كسر الاحتكار الذي تمارسه البيروقراطية.

وانطلاقاً من فلسفة هذا المنط من سياسات تنشيط القطاع الخاص فان الحكومة عندما تمارس دورها في توفير الخدمة فأنه ليس بالضرورة أن تقوم بإنتاجها أيضاً بل يمكن للقطاع الخاص أن يقوم بذلك عن طريق التعاقد معه لهذا الغرض تحت إشراف البيروقراطية الحكومية.

لقد أصبح التعاقد أسلوباً شائعاً تستخدمه الحكومات ليس لتقليص الانفاق الحكومي فحسب وإنما لتحسين كفاءة الخدمات التي تلتزم الدولة بتوفيرها. وينظر إليه على أنه وسيلة تتيح للقطاع الخاص التنافس من أجل تقديم خدمة أفضل.

حتى تتكيف البيروقراطية الحكومية لمثل هذا النوع من السياسات فإنها وفي كثير من الدول أخذت تخفف من الإجراءات البيروقراطية المركزية وتستجيب للظروف المالية والسياسية.

وتعيد النظر بأساليب تعاملها وكيفية إشباعها لحاجات المستفيدين وذلك من خلال إتاحة الفرص للقطاع الخاص لإنتاج الخدمات.

تطبيق هذا النوع من السياسات في تنشيط القطاع الخاص يتخذ صيغتين:

أولاً: التأجير للقطاع الخاص:

شاع هذا الأسلوب في الدول الاشتراكية (سابقاً) بصيغة تأجير المشاريع على مستويات صغيرة (وسائل نقل، مطاعم، صناعات خفيفة..... الخ) ثم امتد إلى مشروعات كبيرة.

ثانياً: التعاقد مع شركات خاصة لإدارة المشروع الحكومي:

بواسطة أسلوب تجاري يحقق الأهداف المرسومة للمشروع ويخفف العبء عن الحكومة ويساعد المشروع على البقاء في ظل ظروف متغيرة.

يتم تشكيل مجلس إدارة معظم أعضاؤه من القطاع الخاص وقد يجري تعيين رئيسه من قبل الحكومة.

يتمتع هذا المجلس بصلاحيات محددة في العقد خارج البيروقراطي في مجال تعيين الأفراد وأجورهم ومكافأاتهم وتحفيزهم إذ تتحمل الإدارة الجديدة مسؤولية الاستثمار وقرارات الاتفاق على عمليات التشغيل من الموارد الذاتية للمشروع ويتم الاتفاق في العقد على تقاسم الأرباح المتحققة بين الطرفين (الحكومي والخاص) أو تستحصل نسبة منها للحكومة.

تنشيط القطاع الخاص في ظل إدارة مشتركة:

عندما تقرر الدولة الاحتفاظ بجزء من ملكية مشاريعها وبيع الجزء الآخر فإن ذلك يعني إشراك القطاع الخاص في مسؤولية التوفير والإنتاج للخدمة على أساس إن لكل فرد الحق في الحصول على نسبة من رأس المال المستثمر في مشاريع الدولة وإن الحكومة ليست هي المالكة لهذه المشاريع بل الشعب هو المالك الحقيقي لها.

طبقاً لهذا المفهوم سنحاول تحليل الممارسات التي يفرزها هذا النمط:

الممارسات الإدارية التي يفرزها النمط (3):

طبقاً لهذا النمط (توفير الخدمة وإنتاجها مسؤولية مشتركة للقطاعين الحكومي والخاص) فإن الملكية والإدارة مشتركة.

وعلى الرغم من ابتعاده عن البيروقراطية الحكومية إلا إن هناك نسبة ارجحية لتعليماتها وقيودها على الممارسات الإدارية إذ يتم تنشيط القطاع الخاص كما يأتي:

أ - البيع الجزئي للقطاع التعاوني Sale to Co-operative:

وذلك لتوسيع قاعدة المستثمرين وفسح المجال أمام أصحاب رؤوس الأموال الصغيرة غير القادرين على المغامرة برؤوس أموالهم في مشاريع كبيرة.

يتأثر نشاط الحركة التعاونية في الدول التي تشجع هذا النشاط بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة وانعكاساتها على طبيعة الصراع بين مختلف القوى في مثل تلك الدول.

ب- خطة تملك العاملين (Employee Stock Ownership Plan (ESOP):
بغية تشجيع العاملين ومكافأتهم عمدت بعض الدول الى بيع عدد من المشاريع وتحويل ملكيتها للعاملين فيها فيصبح لكل عامل منهم أسهم بمقدار الراتب الذي يتقاضاه ومن ثم تقسيم الأرباح على وفق هذه النسبة كما تحددها شروط العقد.

هذا التوجه الذي يندرج تحت النمط (3) يولد ممارسات إدارية تحقق الأتي (من وجهة نظر الداعين له):

أولاً:- العدالة في توزيع الثروة.

ثانياً:- إتاحة الفرصة للمالكين الجدد للاطلاع تفصيليا على سير العمليات.

ثالثاً:- حملة الأسهم يديرون المشروع بأنفسهم إذ يتم اختيارهم من بين ذوي الخبرة والتخصص.

وأخيرا فان عقد الشراكة يحدد حقوق العمل والمزايا الإضافية.... الخ.

ويسمى هذا النوع من التحويل للملكية بالتحويل المجاني للعاملين يتم اللجوء اليه في بعض الأحيان عندما يصعب الحصول على مستثمرين محليين.

تنشيط القطاع الخاص في ظل إدارة خاصة:

شهدت ثمانينات القرن العشرين دعوات متزايدة لتخفيف العبء عن الإدارة العامة وضرورة نشر هذه المسؤولية (بين القطاعين الحكومي والخاص).

انطلاقا من هذه الفلسفة فان تنشيط القطاع الخاص يعني إطلاق المنافسة الحرة بين وحدات القطاع من دون تدخل حكومي ليتمكن من النهوض بدوره في توفير الخدمة وإنتاجها.

تطبيق هذا النوع من السياسات يستلزم وجود إستراتيجية واعية حتى لا يتحول الأمر إلى مجرد تغيير في نوع الملكية بدلا من تخليص المستهلك من حالة الاحتكار التي كان يمارسها القطاع الحكومي.

إن الممارسات الإدارية التي يفرزها هذا النمط تعبر عن نهج رأسمالي يطلق الملكية الخاصة ويقلص حجم التدخل الحكومي ويحصر اهتماماتها بأنشطة معينة دون غيرها.

وهذا ما يعبر عنه النمط (4) وكما سنحاول توضيحه:

الممارسات الإدارية التي يفرزها النمط (4):

عندما تلجأ الدولة إلى حشد جهودها في أنشطة تراها ضرورية بدلا من بعثرتها على مجالات أخرى عديدة يتنافس فيها قطاع خاص مؤهل فإنها تعتمد إلى التخلي عن توفير بعض الخدمات وإنتاجها وعلية فان تنشيط القطاع الخاص طبقا لذلك يتم على الشكل الآتي:

أ- البيع الكامل للقطاع الخاص:

عندما يتم بيع المشروع الحكومي بالكامل فان ذلك يعني اعتماد نظام السوق لتوفير الخدمة أو إنتاجها.

وهنا يترك للمستهلك حرية اختيار المنتج ولا تتدخل الحكومة بأي شكل جوهري في عملية التوفير والتنظيم إلا في تأسيس معايير لهذه الخدمات.

فعلى سبيل المثال تفرض البلدية على المواطن إن يتم جمع النفايات مرة كل أسبوع لكنها تترك الخيار إمامهم لاختيار الشركة الخاصة التي يريدونها والدفع لها للقيام لهذه المهمة.

ب- انسحاب الدولة عن النشاط أو إلغاؤه:

عمدت بعض الدول إلى الانسحاب من بعض الأنشطة وإغلاق المشاريع الحكومية المتدهورة التي تعاني من أزمة مالية خطيرة نتيجة الاعتماد على الإعانات الحكومية.

غلق النشاط وانسحاب الحكومة منه يتزامن معه إصدار قرارات وتعليمات تساعد القطاع الخاص على الظهور في هذا الميدان والتنافس من أجل تقديم خدمة أفضل بلا تدخل حكومي.

دليل دورة الموازنة:

تمر الموازنة العامة في أربع مراحل هامة تبدأ بمرحلة التحضير والإعداد وتليها مرحلة الاعتماد أو الإقرار، ثم مرحلة التنفيذ وأخيراً المرحلة الرابعة وهي مراقبة التنفيذ.

وتتصف هذه المراحل بالاستمرار والتداخل فبينما نجد أن بعض الوحدات الإدارية تقوم بتحضير مشروع الموازنة للسنة المالية المقبلة نلاحظ أن هناك وحدات أخرى لا تزال تنفذ موازنة السنة المالية الحالية، ووحدات أخرى تدقق موازنة السنة الماضية والحالية، وهذا يعطي الموازنة صفة الدورية. هذا وتوزع مسؤولية القيام بهذه المراحل بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية.

مهام دائرة الموازنة العامة:

- يكون مدير الموازنة مسؤولاً مباشراً أمام وزير المالية عن كافة الأعمال المتعلقة بدائرة الموازنة العامة.
- تحددت مهام وواجبات وصلاحيات دائرة الموازنة العامة بما يلي:
- إعداد قانون الموازنة العامة السنوية.

- اقتراح رصد المخصصات اللازمة لتنفيذ السياسة العامة التي يرسمها مجلس الوزراء.
- تنقيح طلبات مشاريع الموازنات المالية التي تتقدم بها كافة دوائر الحكومة بالتخفيض أو الزيادة أو الجمع أو المقابلة أو المراجعة.
- تمحيص كافة البرامج والأعمال والمشاريع التي تطلب لها مخصصات بغية التأكد من جدواها وعلاقتها ببعضها ببعض.
- التأكد من حذف الأزدواجيات غير الضرورية في البرامج والتمويل.
- التثبت من مطابقة طلبات المخصصات للسياسة الاقتصادية والمالية والقرارات الأخرى التي يتخذها مجلس الوزراء.
- طلب المعلومات اللازمة من كافة دوائر الحكومة فيما يتعلق بكافة البرامج والأعمال والمشاريع وتمويلها.
- الاطلاع على كافة الوثائق والقيود المالية لأية دائرة من دوائر الحكومة.
- تدقيق وتحليل الأعمال الإدارية والبرامج لكافة دوائر الحكومة وإعداد ما يلزم لتطويرها وتحسينها.
- إعداد بيان مفصل بالعمليات الضرورية لإقرار الموازنة.

دورة الموازنة (مراحل الموازنة العامة في الأردن):

تمر دورة الموازنة العامة في الأردن بأربعة مراحل رئيسية هي:

المرحلة الأولى: إعداد الموازنة

المرحلة الثانية: إقرار الموازنة

المرحلة الثالثة: تنفيذ الموازنة

المرحلة الرابعة: مراقبة تنفيذ الموازنة

ويسبق هذه المراحل جميعاً مرحلة إعداد الدراسات الكلية ووضع الإطار العام والأبعاد العامة للموازنة للسنة المالية المقبلة، حيث يتم إعداد كتاب من قبل

وزير المالية/ الموازنة العامة إلى دولة رئيس الوزراء حول أبعاد الموازنة العامة المقدره

أولاً: مرحلة إعداد الموازنة:

إن عملية تحضير أو إعداد مشروع الموازنة العامة تعتبر أولى المراحل والعمليات التي تحكم دورة الموازنة ومن أدقها أيضاً، وذلك لأن نتائج هذا الإعداد ومدى فعاليته تؤثر في جميع مراحل الموازنة اللاحقة.

وفيما يلي الخطوات الرئيسية لمرحلة إعداد مشروع قانون الموازنة العامة في الأردن:

- يصدر بلاغ رسمي عن رئاسة الوزراء لأعداد مشروع قانون الموازنة العامة ومشاريع موازنات المؤسسات العامة المستقلة، متضمناً الأسس والتعليمات الواجب اتباعها من قبل الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية عند إعدادها لمشروع موازنتها للسنة المالية المقبلة ومواعيد تقديم كشوفات الإيرادات والنفقات (جارية ورأسمالية) وجدول تشكيلات الوظائف، إلى دائرة الموازنة العامة وكذلك موعد تقديم مشروع قانون الموازنة العامة إلى مجلس الوزراء.

- تقوم الوزارات والدوائر والمؤسسات العامة بمراجعة دائرة الموازنة العامة للحصول على النماذج المعتمدة لإعداد مشاريع موازنتها عليها.

- تقوم الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية بالتعميم على إداراتها المختلفة ومطالبتها بتقديم توقعاتها عن نشاطاتها وأعمالها للسنة المالية المقبلة، وتقديم مقترحاتها بخصوص إعداد الموازنة الخاصة بها حسب الأسس الواردة في بلاغ إعداد الموازنة.

وتتولى الإدارة العليا فيما يتعلق بمركز الوزارة أو الدائرة والمحافظين فيما يتعلق بالإدارات الحكومية في المحافظات والألوية القيام بدراسة

المقترحات المقدمة ومناقشتها مع مديري الإدارات والوحدات والمجالس التنفيذية للمحافظات والعمل على إجراء أية تعديلات على المقترحات والمشروعات المقدمة منهم، ووضع مشروع نهائي للموازنة.

- تتسلم دائرة الموازنة العامة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والدوائر الحكومية حيث يتم دراستها من قبل المختصين بالدائرة ثم تبدأ المناقشة بين الوزارات والدوائر المعنية ودائرة الموازنة العامة حول المخصصات المطلوبة ومن ثم يتم التوصل إلى أرقام يتفق عليها في ضوء الاحتياجات الفعلية مع الأخذ بعين الاعتبار الأوضاع المالية والاقتصادية السائدة والموارد المالية المتاحة.

- بعد الانتهاء من مرحلة مناقشة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والدوائر الحكومية يتم التوصل إلى صورة إجمالية أولية لحجم الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المالية المقبلة ومقدار العجز المقدّر وفي ضوء تقييم الوضع المالي والاقتصادي للسنة الحالية والأبعاد المتوقعة للسنة المقبلة.

- تتم مراجعة الإيرادات والنفقات في ضوء المحددات سالفة الذكر ليتم بعدها التوصل إلى الصورة النهائية لمشروع قانون الموازنة للعام القادم.

- يرفع بعدها مشروع قانون الموازنة العامة لمجلس الوزراء، حيث تتم دراسته ومناقشته بعناية ويقوم بإجراء أية تعديلات قد يراها مناسبة ويتسجم مع اتجاهات السياسة العامة ويتم وضع الموازنة في صورتها النهائية، حيث يتم رفع مشروع قانون الموازنة إلى مجلس الأمة للمناقشة النهائية وفق أحكام الدستور.

ثانياً: مرحلة إقرار الموازنة:

تعتبر هذه المرحلة من أدق المراحل وأكثرها حساسية، وذلك لأن عملية إقرار الموازنة أو المصادقة عليها تمثل المرحلة الأخيرة التي تناقش الموازنة من خلالها قبل العمل على إخراجها إلى حيز التنفيذ.

ويمكن توضيح خطوات إقرار الموازنة العامة في الأردن بما يلي:

- يقوم مجلس الوزراء بعد مناقشته لمشروع قانون الموازنة العامة للدولة والموافقة عليه بإحالته بصورته النهائية إلى مجلس الأمة.
- يلقي وزير المالية بيان (خطاب) للموازنة العامة موضحاً فيه أبعاد مشروع قانون الموازنة والمرتكزات الأساسية الواردة فيه وسياسة وبرنامج عمل الحكومة خلال السنة المالية المقبلة.
- يقوم مجلس النواب بإحالة مشروع القانون إلى اللجنة المالية والاقتصادية المشكلة من قبل المجلس بدراسته ومناقشته مع المسؤولين في السلطة التنفيذية ومن ثم رفع التوصيات اللازمة لمجلس النواب.
- تعقد جلسة خاصة لمجلس النواب تخصص لمناقشة مشروع قانون الموازنة ويفتح المجال أمام من يرغب من النواب في الاشتراك في المناقشة ثم يقدم رئيس الوزراء ووزير المالية رد الحكومة على تقرير اللجنة المالية لمجلس النواب وعلى ملاحظات النواب التي أثّرت أثناء المناقشة.
- لمجلس النواب عند مناقشته لمشروع قانون الموازنة العامة أن ينقص من النفقات في الفصول بحسب ما يراه موافقاً للمصلحة العامة وليس له أن يزيد في تلك النفقات.
- لا يقبل أثناء المناقشة في الموازنة العامة أي اقتراح يقدم لإلغاء ضريبة موجودة أو فرض ضريبة جديدة أو تعديل الضرائب المقررة بزيادة أو نقصان.
- بعد الاستماع إلى رد الحكومة يتم الاقتراع على مشروع قانون الموازنة العامة فصلاً فصلاً.
- في حال موافقة مجلس النواب على مشروع القانون، يحال بعدها إلى مجلس الأعيان الذي يقوم بدوره بإحالته إلى لجنته المالية لدراسته وتقديم تقرير عنه في جلسة خاصة تعقد لمناقشته وتتبع نفس الإجراءات التي اتبعت في مجلس النواب.

- بعد إقرار مشروع قانون الموازنة العامة من قبل مجلس الأعيان يعاد للحكومة لرفعه إلى جلالة الملك للمصادقة عليه واستصدار الإرادة الملكية بالموافقة عليه ليصبح قانوناً ساري المفعول يعمل به اعتباراً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

ثالثاً: مرحلة تنفيذ الموازنة:

يتم تنفيذ قانون الموازنة العامة من خلال بلاغ تنفيذ الموازنة والأوامر المالية العامة والخاصة والحوالات المالية والمناقلات والمواقف المالية إضافة لأوامر الالتزام المختلفة.

وتبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة مباشرة من لحظة نشر قانون الموازنة العامة في الجريدة الرسمية وفي ضوء ذلك تبدأ الإجراءات العملية لمرحلة التنفيذ وفق الخطوات التالية:

- إصدار الأمر المالي العام:

يتم الإنفاق من النفقات الجارية بموجب أمر مالي عام يصدره وزير المالية بعد إعداده من قبل دائرة الموازنة العامة يقرر بموجبه الترخيص للوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية الإنفاق من المخصصات الجارية المرصودة في قانون الموازنة العامة.

حيث ترسل نسخة منه لكل من رئاسة الوزراء وديوان المحاسبة، والبنك المركزي، ووزارة المالية، والدائرة المعنية، وفي حال تأخر صدور قانون الموازنة العامة عن الوقت المحدد له لأي سبب كان فإنه يجري إصدار أمر مالي عام يعادل (12/1) من مجموع المخصصات المرصودة في موازنة السنة السابقة يجري إصداره شهرياً لحين صدور قانون الموازنة العامة.

كما يصدر وزير المالية تعميماً للوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية يوضح فيه المسؤول عن الإنفاق ومراقبة المخصصات المعتمدة بقانون الموازنة العامة.

أما مخصصات جلالة الملك والأسرة المالكة فتصدر بموجب أمر مالي خاص من قبل رئيس الوزراء.

- إصدار الأمر المالي الخاص:

يتم الإنفاق من المخصصات للرأسمالية المرصودة في قانون الموازنة العامة بناء على أمر مالي خاص.

حيث تقوم الدوائر الحكومية بتزويد دائرة الموازنة العامة بهذه الأوامر المالية متضمنة رقم واسم المشروع والمادة بالموازنة الرأسمالية والمخصصات المرصودة والمبلغ المطلوب.

ويتم تنفيذ الأمر المالي الخاص من قبل محلل الموازنة ويصادق عليه وزير المالية/ بناء على تنسيب مدير عام دائرة الموازنة ويرسل نسخة منه لوزارة المالية وديوان المحاسبة والدوائر المختصة ويحتفظ بنسختين منه بدائرة الموازنة العامة.

- بلاغ رئاسة الوزراء حول تنفيذ قانون الموازنة العامة:

بعد صدور قانون الموازنة العامة يصدر بلاغ رسمي عن رئيس الوزراء يتعلق بتنفيذ قانون الموازنة العامة موجهاً إلى جميع الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة المستقلة.

متضمناً الأسس والتعليمات الواجب اتباعها من قبل الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية عند تنفيذ قانون الموازنة العامة.

- إصدار الحوالات المالية الشهرية:

ينص قانون الموازنة العامة على أن الأنفاق يتم بموجب حوالات مالية شهرية مصدقة من دائرة الموازنة العامة.

حيث ترسل الوزارات والدوائر الحكومية الحوالات المالية الشهرية لدائرة الموازنة العامة ويتم تدقيقها من قبل محال الموازنة لتتم المصادقة عليها من قبل مدير عام الموازنة.

وترسل نسخة منها إلى كل من وزارة المالية والدائرة ذات العلاقة وديوان المحاسبة ويحتفظ محال الموازنة بنسخة منها لديه ويرسل نسخة للملف العام في دائرة الموازنة.

كما أنه يجوز وفقاً لأحكام قانون الموازنة إصدار حوالات مالية بمخصصات لأكثر من شهر واحد للنفقات الجارية أو الرأسمالية إذا ما توفرت أسباب خاصة لتجاوز مخصصات الشهر الواحد.

أثناء تنفيذ الموازنة العامة تقوم الجهات المعنية بالاستفسار من دائرة الموازنة العامة عن أي مشكله تواجهها أثناء تنفيذ الموازنة العامة.

حيث تقوم دائرة الموازنة ببحث هذه الاستفسارات أو الطلبات والرد عليها أو عرضها على المستويات الأعلى إذا كانت من اختصاصها.

- إجراء المناقلات بين المخصصات:

في هذه الحالة تقوم الوزارة أو الدائرة بتقديم طلب نقل المخصصات حسب النموذج المقرر إلى دائرة الموازنة العامة والتي تقوم بدورها بتدقيق محتويات الطلب والتأكد من قانونية وشرعية ومدى الحاجة لذلك.

وتوفر فائض في المادة التي سيتم النقل منها حيث تقوم دائرة الموازنة العامة بإجازة طلب نقل المخصصات وترسل نسخة إلى كل من الدائرة المعنية ووزارة المالية وديوان المحاسبة وتحفظ منه نسختين في دائرة الموازنة العامة.

- طلب المخصصات الإضافية (ملحق الموازنة):

يقصد بالمخصص الإضافي الزيادة المعتمدة من السلطة التشريعية عن المخصصات الواردة في قانون الموازنة العامة وبأخذ المخصص الإضافي نفس الخطوات المشار إليها سابقاً عند إعداد الموازنة العامة من إعداد وتحضير وعرض على السلطة التشريعية ومناقشة واعتماد ومصادقة ويعتبر ملحق قانون الموازنة جزءاً من قانون الموازنة العامة للسنة المالية المعنية.

- تقوم الأجهزة المختصة بتحصيل الإيرادات المستحقة والمقدرة بالموازنة العامة على اختلاف أنواعها في مواعيدها التي حددتها القوانين والأنظمة والتعليمات وتوريدها إلى حساب الخزانة العامة للدولة/ وزارة المالية.

رابعاً: مرحلة مراقبة تنفيذ الموازنة:

إن الرقابة على تنفيذ الموازنة هي في الأصل من اختصاص السلطة التشريعية لأنها تعتبر رقابة على السلطة التنفيذية للتأكد من مدى تقيدها بإجازة الجباية والإنفاق، ويعتمد في ذلك على تقارير دورية تقدمها لها إدارات متخصصة في الرقابة المالية.

- فمشروع قانون الموازنة العامة الذي يقدم إلى مجلس الأمة في كل عام يتضمن بالإضافة إلى الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المقبلة، النفقات الفعلية وإعادة تقدير النفقات للسنتين السابقتين لسنة الموازنة، بحيث يستطيع أعضاء المجلس الاطلاع على ما نفذ من المشاريع التي تضمنتها قوانين الموازنة للسنوات السابقة.

- كما أن ديوان المحاسبة يقدم تقريراً سنوياً إلى مجلس الأمة يتضمن ملاحظاته عن الدوائر والمؤسسات التي يقوم بتدقيق حساباتها مع بيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها، وذلك في بدء كل دوره عادي للمجلس.

- كما أن وزارة المالية تقدم تقريراً سنوياً يتضمن الحسابات الختامية للسنة المالية والتي تشتمل على مقارنة لما هو مخصص في قانون الموازنة مع الإنفاق الفعلي.

- وتلعب الرقابة بمختلف أجهزتها دوراً أساسياً في هذا المجال بهدف التأكد من أن تنفيذ الموازنة جاء متوافقاً مع ما تم تقديره وتخصيصه لمختلف بنودها، واكتشاف أية انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

وفيما يلي الإدارات المتخصصة والتي تقوم بالرقابة على تنفيذ الموازنة:

أولاً: دائرة الموازنة العامة:

تمارس دائرة الموازنة العامة للرقابة على تنفيذ الموازنة من خلال:

1. التأكد من أنه تم توقيع الحوالات والأوامر المالية والمناقلات ومستندات الالتزام من المسؤولين عن الإنفاق والمفوضين بالتوقيع في الوزارات والدوائر المعنية عند إجازتها.

2. متابعة الوزارات والدوائر لتزويد دائرة الموازنة بالمواقف المالية الشهرية خلال الأسبوع الأول من الشهر اللاحق معبأة ومصدقة حسب الأصول.

3. تدقيق المواقف المالية الشهرية والتأكد من أن تعبئتها قد تمت وفق القوانين والأنظمة ولفت انتباه الوزارات والدوائر إلى عدم تجاوز المخصصات الواردة بالحوالات المالية، وفي حال وجود عجز في الموقف المالي إعلام الإدارة عن ذلك.

4. القيام بزيارة المشاريع المختلفة والتي رصد لها مخصصات في قانون الموازنة العامة بهدف متابعة هذه المشاريع وتقييمها.

ثانياً: وزارة المالية:

1. تمارس وزارة المالية الرقابة على تنفيذ الموازنة استناداً للنظام المالي الذي أعطى الحق لها بتشكيل وحدات للرقابة المالية في كل وزارة أو دائرة تتألف

من موظف أو أكثر من موظفي وزارة المالية تتاط بها مسؤولية متابعة تطبيق الأنظمة المالية والتحقق من أن النفقات تجري في حدود المخصصات المرصودة لها وأن إنفاقها يتم للغايات التي رصدت من أجلها وذلك بعد التأكد مما يلي:

- صدور الأمر المالي العام.

- صدور الأمر المالي الخاص.

- صدور الحوالة المالية الشهرية التي تتعلق بالنفقة ذات العلاقة.

- توفر السيولة النقدية (وجود السقف المالي) وبأنها كافية لتغطية قيمة النفقة.

- توفر المخصصات اللازمة لتغطية قيمة النفقة من واقع سجل التأديت.

- صلاحية المفوض بالإتفاق وبأن النفقة تقع من ضمن الصلاحية المخولة له.

2. كما تقوم مديرية الحسابات العامة في وزارة المالية بمراقبة الإنفاق من المخصصات المرصودة في قانون الموازنة العامة بالحصول على تقارير شهرية من الوزارات والدوائر تتضمن ما أنفق خلال الشهر من تلك المخصصات.

وتحتفظ بسجلات إجمالية للنفقات والإيرادات تستخرج منها الحسابات الختامية التي تعدها سنوياً وتضمنها ما حصل من إيرادات وما صرف من نفقات خلال السنة ومقدار الوفر أو العجز الفعلي لتلك السنة.

ثالثاً: ديوان المحاسبة:

1. يعتبر ديوان المحاسبة دائرة مراقبة وتدقيق مستقلة بموجب قانون ديوان المحاسبة ويمارس رقابته على تنفيذ الموازنة وفقاً لنص المادتين (8،9) من قانون ديوان المحاسبة وفقاً لما يلي:

يكون ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:

- التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتأكد من أن تقديرها وتحقيقها قد تمتا وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- التدقيق في معاملات بيوع الأراضي والعقارات الأميرية وتفويضها وتأجيرها.
- التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها للتأكد من أن التحصيل يجري في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلقة بها ومن أن قانون جباية الأموال الأميرية قد جرى تطبيقه على المكلفين الذين تخلفوا عن الدفع ومن أن التحصيلات قد دفعت لصندوق الخزينة وقيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة.
- التدقيق في معاملات شطب الإيرادات والإعفاء منها للتأكد من عدم إجراء شطب وإعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها.

يكون ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:

- التدقيق في النفقات للتأكد من صرفها للأغراض التي خصصت لها ومن أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة.
- التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للتأكد من صحتها ومن مطابقة قيمها لما هو مثبت في القيود.
- التأكد من أن إصدار أوامر الصرف تم حسب الأصول الصحيحة ومن قبل الجهات المختصة.
- التأكد من أن النفقات قيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الميزانية العامة.
- التأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة في الموازنة إلا بعد الترخيص بذلك من الجهات المختصة.

- التأكد من أسباب عدم الصرف لكل أو بعض المخصصات التي رصدت للأعمال الجديدة.

- التأكد من تنفيذ أحكام قانون الموازنة العامة ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضاه.

كما يقوم موظفو ديوان المحاسبة بتدقيق المعاملات المالية قبل وبعد الصرف. بالإضافة إلى التأكد من قيدها في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة.

منح القانون ديوان المحاسبة حق الاطلاع على جميع الوثائق والمستندات المتعلقة بالأمور المالية واللوازم بالإضافة إلى أية سجلات أو أوراق أو تقارير كما يفرض القانون العقوبات على كل شخص يمنع موظف ديوان المحاسبة من إجراء التدقيق.

4. وفي بداية كل دوره برلمانيه على رئيس ديوان المحاسبة أن يقدم لمجلس الأمة تقريراً سنوياً يتضمن ملاحظاته عن الدوائر والمؤسسات التي كلف التدقيق في حساباتها مع بيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها.

الفصل الخامس

إدارة المشتريات والمخازن

الفصل الخامس: إدارة المشتريات والمخازن

إن مبدأ الإدارة هو ليس إنجاز الأعمال كيفما اتفق ولكن إنجاز الأعمال الصحيحة.

تعريف الإدارة:

هي إنجاز أعمال عن طريق الغير من أجل تحقيق أهداف باستخدام موارد معينة بكفاءة وفعالية في ظل ظروف متغيرة.

وظائف الإدارة:

1- التخطيط.

2- التنظيم.

3- التوجيه.

4- الرقابة.

تختلف هذه الوظائف من منظمة لأخرى بحسب طبيعة هذه (صناعة، تجارية، خدمية.. الخ).

وهذه الوظائف كثيرة منها:

1- وظيفة الشراء.

2- وظيفة التخزين.

3- وظيفة التسويق.

4- وظيفة الدعاية والإعلان.

5- وظيفة شؤون الأفراد.

* ما هي الأهداف التي تتوخى المنظمة تحقيقها؟

هناك أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية:

* تعريف وظيفة الشراء:

هي مجموعة من الأنشطة، تعنى هذه الأنشطة بتوفير الاحتياجات المادية للمنظمة بالكفاءة المطلوبة.

* الاحتياجات المادية للمنظمة:

1- المواد الأولية.

2- المواد نصف المصنعة.

3- الآلات.

4- المعدات.

5- الأبنية.

6- مواد التغليف والتعبئة.

ملاحظة: لتحقيق الكفاءة المطلوبة يجب أن يتوفر ما يلي:

1- الجودة: يجب أن تكون مقبولة وتفي لأغراض الاستعمال ولا يشترط أن تكون عالية بلا مناسبة.

2- السعر: يجب أن يكون مناسباً ولا يشترط الأرخص.

3- الكمية: يجب أن تكون مناسبة بلا زيادة أو نقصان.

4- الأسواق: يجب أن تشتري هذه الاحتياجات من الأسواق المناسبة (البائعين أو الموردين المناسبين).

* تعريف إدارة المشتريات:

هي القوة البشرية أو الجهة المسؤولة عن توفير كل الاحتياجات المادية المناسبة للمنظمة، وذلك بالسعر والجودة والكمية المناسبة، ومن الأسواق المناسبة.

وكذلك تشمل مهمة إدارة المشتريات على كل الأعمال المتعلقة بعملية الشراء،
مثل:

- * عملية نقل المشتريات.
- * التأمين على المشتريات.
- * عملية الشحن.
- * استلام المشتريات.

ملاحظة: عند استلام المواد يجب على إدارة المشتريات القيام بفحص
المشتريات، وذلك لضمان عدم مخالفتها للاتفاق المبرم مع الموردين من جهة
(الكمية والجودة)، وبعد ذلك تقوم إدارة المشتريات بتسليم المواد لإدارة التخزين.

* تعريف وظيفة التخزين:

هي مجموعة الأنشطة التي تعنى بالمحافظة على هذه المواد (المشتريات)
لتكون صالحة للاستعمال عند الحاجة إليها.

* وظائف إدارة التخزين الفرعية:

تقوم إدارة التخزين بالكثير من الأعمال، نذكر منها:

- 1- إدخال المشتريات إلى المخازن والمستودعات.
- 2- ترتيب هذه المواد.
- 3- ترميز المواد.
- 4- تصنيف هذه المواد.
- 5- صرف هذه المواد للجهات التي تطلبها مثل قيم المسبقات أو الإنتاج
أو الصيانة.. الخ.

ملاحظة: يتم صرف هذه المواد حسب الأصول، وذلك عن طريق تقديم
طلب إلى إدارة التخزين يشتمل على (اسم المادة، كميتها..).

- 6- مراقبة المخزن من التلف والسرقة والضياع والحريق الخ.

وتتم هذه الرقابة عن طريق مطابقة الدفاتر مع الجرد العملي.

ملاحظة: بما أن البضاعة ترد إلى المخازن عن طريق إدارة المشتريات ومن ثم تصرف للجهات الطالبة، فلذلك يتوجب على إدارة التخزين تحديد ما يلي:

- * الحد الأعلى للمخزون.
- * الحد الأدنى للمخزون الذي يستوجب الطلب من إدارة المشتريات إعادة طلب الشراء.
- * مخزون الأمان أو الطوارئ.

الحد الأقصى للمخزون = حد الأمان + للكمية المطلوبة
عند الصرف المتكرر ينفذ الحد الأقصى حتى يصل إلى حد معين، وعندها يجب إعادة طلب الشراء.

* وظائف التخزين الأساسية:

من أهم وظائف التخزين ما يلي:

- 1- مواجهة حالات الندرة والموسمية: وذلك بتخزين المواد التي لا تتوفر إلا في فترات معينة.
- 2- مواجهة الاحتكار: وذلك بتوفير فائض من المواد تحسباً لذلك.
- 3- تخزين المخلفات: كل المصانع ينتج عنها نفاية إنتاج، ترسل هذه النفاية للتخزين وذلك:

* إما من أجل التخلص منها إذا كانت تضر بالبيئة.

* أو من أجل بيعها لمنظمات أخرى تستعملها كمواد أولية.

ملاحظة: في المنظمات الكبرى يكون كلاً من إدارتي الشراء والتخزين منفصلتين، أما في المنظمات الصغيرة فيدمجان في إدارة واحدة.

*** تعريف آخر لوظيفة التخزين:**

هي ذلك النشاط المسؤول عن استلام المشتريات داخل المخازن وحفظها بعد تصنيفها وترتيبها وترميزها ليسهل إجراء الحركة عليها من إدخال وإخراج، لمعرفة الرصيد الموجود، ومراقبة المخزون دفترياً وعملياً.

س: لماذا نقوم بعملية الشراء؟

نقوم بعملية الشراء لأهداف كثيرة منها:

- 1- الاستمرارية: إن عملية الشراء توفر الاحتياجات المادية للمنظمة وبالتالي تضمن عملية تشغيل المنظمة واستمرارها.
- 2- من أجل مواجهة حالات الندرة الموسمية.
- 3- من أجل الإبقاء بالاستخدامات الوسطية (قطع الغيار، أدوات التغليف... الخ).
- 4- المضاربة: أي أن نقوم بشراء المواد ونخزنها، وذلك كي نبيعها من جديد وتحقيق ربح.

*** أهمية الشراء بالنسبة للمستهلك:**

- 1- يصاب المستهلك أحياناً بالحيرة بسبب وجود الكثير من البدائل (أنواع كثيرة، أسعار متنوعة، موردين متعددين... الخ).
 - والذلك يجب أن يتمتع المستهلك بمهارات شرائية جيدة حتى يحسن الاختيار.
 - 2- عند شراء السلع المعمرة يجب أن يراعي المستهلك الخدمات والميزات التي سيحصل عليها بشراء هذه السلعة، ومن هذه الميزات:
- * أن تكون السلعة موفرة للطاقة.
 - * توفر مراكز الصيانة بشكل واسع.
 - * توفر قطع التبديل.
 - * الخدمات اللاحقة لما بعد عملية الشراء، كأن يقوم أحد مندوبي المنظمة بتدريب المستهلك على استخدام السلعة.

*** مهام ومسؤوليات إدارة التخزين والمشتريات:**

- 1- القيام بالدراسات والأبحاث اللازمة حول:
 - * الأسواق التي سيتم الشراء منها.
 - * نوع الأسواق داخلية أم خارجية.
 - * بدائل المواد من حيث (السعر والجودة).
 - 2- جميع المعلومات اللازمة عن المنافسين في السوق: وذلك من أجل زيادة القدرة على التنافسية بالتفوق على الآخرين من خلال الريادة والإبداع.
 - 3- تحديد الحد الأمثل للمخزون في المخازن.
 - 4- مراجعة الطلبات الشرائية المقدمة من الأقسام الأخرى، والحد من المغالاة في الطلبات الكبيرة.
 - 5- الجدولة الزمنية للمشتريات.
 - 6- مراجعة وتدقيق عقود الشراء.
 - 7- تدريب الموظفين على عمليات الشراء والتخزين.
 - 8- التوفير: إن كل منظمة يهملها أن توفر، وتقوم إدارة المشتريات والمخازن بالتوفير عن طريق التكاليف فالتكاليف الثابتة (تساهم بتحقيق الربح). أما التكاليف المتغيرة (لا تساهم بتحقيق الربح).
- ملاحظة:** تقوم إدارة المشتريات والمخازن بإجراء الدراسات حول سياسات الشراء، هذه السياسات كثيرة منها:
- 1- إذا كانت المادة التي نريد شراؤها موسمية فإننا نقوم بشراء وتخزين كميات كبيرة منها لأننا لا نملك الخيار لتوازن بين تجميد الأموال أو الشراء بكميات قليلة.
 - 2- الاختيار بين القواعد من الأسواق الداخلية والأسواق الخارجية.
 - 3- الاختيار بين أن نشترى المواد أو نقوم بتصنيعها داخل المنشأة.

أهمية عمليتي الشراء والتخزين:

- 1- يشكل الإنفاق على الشراء الجزء الأكبر من موارد المنظمة.
- 2- تشكل نفقات الشراء والتخزين نسبة عالية من تكلفة الإنتاج (السلع أو الخدمات).
- 3- توجد علاقات تكاملية بين إدارة المخازن والمشتريات من جهة وبين الإدارات الأخرى في المنظمة من جهة أخرى.
- 4- تأمين استمرارية المنشأة.
- 5- تخفيف تكاليف التخزين.
- 6- يؤثر حجم المخزون في اقتصاديات المنظمة.
- 7- معالجة حالات الندرة والموسمية والاحتكار.
- 8- فصل العمليات الإنتاجية المتتابعة.
- 9- الاستفادة من الخصم عند شراء كميات كبيرة.

مفهوم إدارة المستودعات:

تعد وظيفة التخزين من أقدم الوظائف التي مارسها الإنسان منذ أقدم العصور وقد تنامت أهمية التخزين نتيجة للحاجة إلى تخزين المواد التي يتم إنتاجها سواء كانت زراعية أو صناعية لحين القيام ببيعها أو توزيعها على المستفيدين منها.

فالتخزين هو الوظيفة التي يتم من خلالها حفظ المواد والسلع منذ تصنيعها أو شرائها وحتى يتم صرفها أو طلبها من قبل الجهات التي تحتاجها لسد احتياج أو غرض محدد.

كما تعرف وظيفة التخزين أيضا بأنها تخطيط وتنظيم عمليات استلام المواد والمستلزمات والمحافظة عليها وإمداد الجهات الطالبة باحتياجاتها في الوقت المناسب.

أما إدارة المخازن أو المستودعات فهي الإدارة المعنية بالاحتفاظ بالمخزون والمحافظة عليه، وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة إجراءات التخزين، وصرف المخزون حسب الكميات والنوعيات المقررة للإدارات والأقسام الطالبة والمستخدمة لمواد المخزون.

ويتضح من التعريف السابق أن إدارة المستودعات تؤدي مهمتين رئيسيتين هما:

- الاحتفاظ بالمواد: وهي عملية تخزين المواد ذاتها بحيث يتم تخزينها وترتيبها في المستودعات من حين دخولها للمستودع إلى حين صرفها للجهات الطالبة.

- المحافظة على المواد: وهي عملية المحافظة على المواد المخزنة من التلف وضمان سلامتها وبقائها صالحة للاستخدام من حين دخولها للمستودع إلى حين صرفها للجهات الطالبة.

أهمية وظيفة التخزين:

تعد وظيفة التخزين من أهم الوظائف المساندة في المؤسسات والشركات فإضافة لكونها تقوم بتخطيط وتنظيم عمليات تخزين المواد والمحافظة عليها وإمداد العملاء أو الإدارات الرئيسة داخل الشركة باحتياجاتها في الوقت المناسب وبما يضمن استمرار عملها بكفاءة ودون انقطاع.

وتتلخص أهمية وظيفة التخزين فيما يلي:

- 1- الأهمية العملية والاقتصادية.
- 2- الأهمية التخطيطية والتنظيمية.
- 3- الأهمية التنفيذية.

الأهمية العملية والاقتصادية:

لا يمكن لأي مؤسسة أو شركة أن تعمل بدون وجود إدارة للمستودعات أو المخازن وبشكل يتناسب والأنشطة التي تقوم بها.

فالمواد الداخلة في أعمال أي إدارة سوف يتم تخزينها في المخازن إلى حين طلبها من الإدارة المحتاجة لذلك.

وبالنسبة للأهمية الاقتصادية فإن التخزين وفقا للكمية الاقتصادية يحافظ على المواد ويقلل من الأموال المستثمرة في المخزون.

الأهمية التخطيطية والتنظيمية:

من المهم أن تكون هناك جهة مسؤولة عن تخطيط المخزون وتحديد مستوياته العليا والدنيا حسب إمكانيات الشركة أو المؤسسة.

كما أن الأهمية التنظيمية لها تتركز في ضرورة وجود إدارة مسؤولة مسؤولية كاملة عن أعمال تخزين المواد وصرفها بالتنسيق مع جميع الإدارات والأقسام داخل الشركة.

الأهمية التنفيذية:

لضمان استمرار الإدارات والأقسام في مهامها بكفاءة فمن الضروري تأمين متطلبات تلك الإدارات من المواد والأصناف، فإدارة الانتاج لا يمكنها أن تقوم بعمليات التصنيع ما لم تتوفر المواد اللازمة في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة وهكذا بالنسبة لبقية الإدارات.

الأهداف الرئيسية لوظيفة التخزين:

- 1- استلام المواد والمنتجات المطلوب تخزينها بدقة وبما يضمن سلامتها.
- 2- ضمان تدفق المواد والمنتجات المخزنة للجهات المستفيدة في الوقت المناسب.
- 3- المحافظة على المخزون من التلف والضياع والفقد.
- 4- تقليل تكاليف التخزين إلى أقصى حد ممكن.
- 5- استخدام المساحات المتاحة في المستودعات بما يضمن انسيابية تداول المواد المخزنة بكفاءة.

6- مساعدة إدارة المشتريات في تحديد الكميات المناسبة للشراء من المواد والأصناف.

الشروط اللازمة لتحقيق أهداف إدارة المستودعات:

- 1- الاحتفاظ بأقل مستوى من المخزون؛ وذلك لتقليل تكاليف التخزين ورأس المال المستثمر في المخزون.
- 2- تمييز المخزون عن طريق تعريف الأصناف ووضع التصنيف والترميز المناسب لكل منها.
- 3- فحص المواد المستلمة قبل إدخالها للمستودعات بما يضمن سلامة المواد المخزنة من حيث الكمية والجودة وصلاحياتها للاستخدام.
- 4- وضع الأصناف المخزنة في الأماكن المخصصة لها بما يضمن سهولة الحصول عليها وسلامة تخزينها.
- 5- القيام بإجراءات الصرف للجهات الطالبة وفقا للضوابط المناسبة بما ذلك تعبئة وتغليف ونقل المواد المطلوب صرفها بشكل سليم ودقيق.
- 6- تسجيل حركة المواد المخزنة المستلمة والمصروفة وتحديد أرصدة المخازن والقيمة المالية لها.
- 7- مراقبة المخزون للتأكد من الاحتفاظ بالكميات المناسبة من المواد لمواجهة الاحتياجات بشكل دوري وتقليل تكاليف التخزين إلى أقصى حد ممكن.
- 8- الاحتفاظ بسجلات التخزين المتعلقة بعمليات صرف المواد واستلامها وأرصنتها.
- 9- تطبيق إجراءات الأمن والسلامة في المستودعات.
- 10- رفع التقارير الدورية عن حالة المستودعات وما تم إنجازه من أعمال للإدارة المسؤولة.

الآثار السلبية المترتبة على عدم الاهتمام بالمخازن:

إن عدم الاهتمام بإدارة المخازن وتوفير الوسائل التي تمكنها من ممارسة مهامها بشكل مناسب يمكن أن تنتج عنه المشكلات التالية:

1- تلف المخزون: مما يكلف للشركة أو المؤسسة مبالغ كبيرة كان يمكن استثمارها في تنفيذ أو تأمين أصناف أخرى.

2- توقف الإنتاج: كنتيجة لانتهااء المخزون أو عدم تأمين الأصناف في الوقت المناسب.

3- زيادة المواد الراكدة: إن عدم وجود دراسات مستمرة لقياس مستويات المخزون وأنواع المواد للمخزنة يؤدي إلى زيادة الأصناف والمواد الراكدة.

إن جميع المشكلات التي تم ذكرها سابقا ناتجة عن عدم اهتمام الإدارة بالمخازن، وقد يؤدي ظهور أي منها إلى تكليف الشركة أو المؤسسة مبالغ مالية كبيرة كان يمكن تلافيها فيما لو تم الاهتمام بإدارة المخازن.

أنواع المخازن:

يمكن تحديد أنواع المستودعات من عدة جوانب من أهمها:

1- مخازن حسب الملكية وتشمل

أ. مخازن مملوكة لنفس الشركة.

ب. مخازن مستأجرة سواء من الدولة أو القطاع الخاص وتدار من قبلهما.

2- مخازن أو مستودعات حسب الموقع:

أ. مخازن قريبة من السوق.

ب. مخازن قريبة من المورد.

ت. مخازن في الشركة أو المؤسسة.

3- مخازن حسب الاستمرار في العمل ومدة الاستخدام ومنها:

- أ. مخازن دائمة تستخدم على مدار العام.
- ب. مخازن مؤقتة تستخدم لسد احتياج معين في فصل أو ظروف معينة.

4- مخازن حسب نوع المواد المخزنة:

- أ. مخازن العدد وقطع الغيار.
- ب. مخازن الوقود.
- ت. مخازن السلع الجاهزة (تامة الصنع).
- ث. مخازن المخلفات الصناعية.
- ج. مخازن المواد الأولية.
- ح. مخازن المواد المتفرقة أو اللوازم.
- خ. مخازن مواد التغليف والتعبئة.

5- مخازن/ مستودعات حسب وظائف أو أهداف الشركة المالكة:

- أ. المستودعات المبردة.
- ب. مستودعات التخزين في درجات حرارة متحكم فيها.
- ت. المستودعات الجمركية.
- ث. مستودعات السجلات.

أن كل نوع من الأنواع السابقة له خصائص ووظائف معينة كما يمكن أن يكون هناك أكثر من نوع من هذه المستودعات في مكان واحد حسب كبر حجم المساحات المخصصة للمستودعات وفيما يلي سنستعرض بعضاً من أنواع المستودعات المذكورة آنفاً.

المستودعات المبردة:

عادة ما يستخدم هذا النوع من المخازن في المشاريع التي تقوم على تخزين المواد الغذائية التي تحتاج إلى درجات تخزين منخفضة للغاية.

وهي مجهزة بثلاجات أو حافظات تعمل على سرعة تجميد المواد أو الأطعمة الواردة أو جعلها تصل ببطء إلى درجة للتخزين المناسبة.

مستودعات التخزين في درجات حرارة متحكم فيها:

يعتبر هذا النوع من أنواع المستودعات التي يمكن التحكم في درجة حرارتها من أهم أنواع المستودعات التي يتم فيها حفظ الأدوية والمستلزمات الطبية وبعض المواد الغذائية.

حيث يوفر هذا النوع من المستودعات ميزة تحقيق بيئة مناسبة للحفظ من حيث التحكم في درجة الرطوبة ودرجة الحرارة.

المستودعات الجمركية:

عادة ما يستخدم هذا النوع من المستودعات في الموانئ والمطارات وهذه المستودعات لا تختلف عن المستودعات الأخرى، إلا أن اسمها مرتبط بالموقع وبالجبهة المسؤولة عنها كمصلحة الجمارك.

مستودعات السجلات:

يستخدم هذا النوع من المستودعات عادة لحفظ السجلات والوثائق الخاصة بالجهاز أو الشركة سواء كانت عامة أو خاصة، عادةً ويطلق عليها مستودعات الحفظ.

وبشكل عام فإن وجود هذا النوع من المستودعات ضروري للشركات المالية كالبنوك والمؤسسات المالية الكبيرة لذلك فإن الكثير من الشركات تحرص على أن تكون هذه المستودعات مجهزة بوسائل الأمن والسلامة بدرجة عالية.

أصناف وأنواع المواد المخزنة:

تختلف أنواع المخزون باختلاف الصناعة أو الشركة والمهام التي تقوم بها فليس من الضروري وجود جميع الأصناف في شركة واحدة أو مصنع واحد ومن تلك الأنواع ما يلي:

- 1- المواد الخام: وهي المواد التي تصبح جزءاً أو صنفاً تام الصنع مثل الحديد والزجاج والأخشاب.
- 2- المحركات والمولدات وقد تكون مشتتة أو مصنعة.
- 3- السلع تامة الصنع ويتم الاحتفاظ بها حتى يتم بيعها أو استخدامها.
- 4- مخلفات عمليات التصنيع، مثل زوائد الحديد أو الجلد أو السلع المعطوبة والآلات المتقادمة.
- 5- مواد التغليف، وتشمل جميع المواد التي تستخدم في تغليف وحزم السلع.
- 6- قطع الغيار.
- 7- التجهيزات الخاصة بالوزن والقياس والنقل.
- 8- مواد متنوعة، مثل الأدوات للمكتبية والقرطاسية وأدوات التنظيف... الخ.

التنظيم الإداري لإدارة المستودعات:

يتم تحديد التبعية الإدارية لإدارة المستودعات بحسب نظرة إدارة الشركة أو المصنع لهذه الإدارة وحسب حجم الشركة سواء كانت كبيرة أو متوسطة... الخ.

ووفقاً لاختلاف طبيعة المهام، وهناك أكثر من تنظيم إداري يحدد تبعية إدارة المستودعات ومن تلك التنظيمات أو النماذج ما يلي:

أولاً: التبعية المباشرة لمدير عام الشركة أو المؤسسة:

في هذا التنظيم تتبع إدارة المستودعات مباشرة للمدير العام والهيكل التنظيمي التالي يوضح هذه التبعية:

ثانياً: التبعية الإدارية لإدارة الإنتاج:

في بعض المصانع أو الشركات تتبع إدارة المستودعات مدير إدارة الإنتاج؛ وذلك لارتباط مهام إدارة المستودعات بشكل مباشر بالعملية الإنتاجية، وهي إحدى الجهات التي تضمن استمرار عملية الإنتاج ويوضح ذلك الهيكل التنظيمي التالي:

ثالثاً: التبعية الإدارية لإدارة المشتريات:

نظراً للارتباط الوثيق بين إدارة المشتريات وإدارة المستودعات؛ فإن عدداً من الشركات والمؤسسات تقوم بربط المخازن/ المستودعات بإدارة المشتريات، والهيكل التنظيمي التالي يوضح ذلك:

رابعاً: التبعية الإدارية لإدارة المواد:

يأخذ التوجه الحديث للإدارة بربط إدارتي المشتريات والمستودعات بإدارة واحدة هي إدارة المواد؛ وذلك لتتولى هذه الإدارة التنسيق بين الإدارتين بما يضمن تأمين المواد والأصناف للإدارات ووحدات الإنتاج بشكل سريع ومناسب وبأقل تكلفة ويوضح ذلك الهيكل التنظيمي التالي:

وتتلخص المهام الخاصة بقسم المستودعات وفقاً لهذا التنظيم فيما يلي:

- استلام الأصناف: وهي المهمة التي يتم من خلالها قبول المواد والأصناف الواردة من جميع الموردين أو وحدات الإنتاج داخل الشركة أو المصنع.

- التخزين: وتتمثل عملية التخزين فيما يلي:

- إدارة المخازن والساحات التابعة لها.

- تشغيل واستخدام معدات النقل والمناولة.

- المحافظة على المخزون.

- صرف المواد: وتتمثل هذه المهمة في صرف المواد المصنعة للعملاء أو تزويد الوحدات الإدارية داخل الشركة بالمواد والأصناف التي تحتاج إليها للقيام بمهامها.

أسلوب المركزية واللامركزية:

مفهوم مركزية التخزين:

يقصد بمركزية التخزين وجود مخزن مركزي واحد يقوم بتموين كافة الإدارات والوحدات داخل الشركة أو المصنع باحتياجاتها من المواد والأصناف.

مفهوم لامركزية التخزين:

يقصد باللامركزية التخزين وجود أكثر من مخزن أو مستودع في مواقع مختلفة تابعة لجهات الاستخدام داخل الشركة أو المصنع.

ويؤثر على اختيار الشركة والمؤسسة لأحد الأسلوبين المركزية أو اللامركزية أو الجمع بينهما عدد من العوامل والاعتبارات يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- تنوع الأصناف المخزنة: عندما تتعدد الأصناف المخزنة بكميات ضخمة

فإن وجود مخزن مركزي واحد يمكن من استيعابها بدرجة أكبر من وجود مستودعات صغيرة متعددة في ظل لا مركزية التخزين.

2- مراقبة المخزون: عندما يتم استخدام الأسلوب المركزي في حفظ المواد؛

فإنه يمكن إحكام الرقابة على المستودع بشكل أكبر بكثير من استخدام أسلوب اللامركزية، حيث يمكن اكتشاف المواد الراكدة والتالفة داخل المستودع بسهولة.

3- مساحة المستودعات: تحتاج للكميات المخزنة الضخمة إلى مساحات أقل

عند تخزينها في مستودع كبير واحد بدلا من حفظها في أكثر من مستودع فعلى سبيل المثال لن تتكرر المساحات المخصصة للممرات وقد يصعب على الشركة توفير مستودع كبير مما يجعلها تقوم بإنشاء أكثر من مستودع.

4- طرق ومعدات المناولة: يرتبط هذا العامل بوجود عدة مستودعات، حيث

يتطلب ذلك توفير معدات مناولة بعدد المستودعات الموجودة مما

بضاعف تكاليف التخزين؛ لذلك قد يتطلب الأمر الاكتفاء بمستودع واحد لتخفيض التكاليف.

5- الفحص والاختبار: عند تعدد المستودعات فإن ذلك يتطلب وجود أكثر من جهة أو لجنة تتولى عمليات فحص واختبار المواد المستلمة، مما يساهم في رفع تكاليف الفحص والاختبار.

6- التتميط: يساهم وجود مستودع مركزي واحد في ضمان تتميط المواد المخزنة داخل المستودعات، كما يساهم في كشف المواد المتشابهة مما يسهل عمليات توحيد الأصناف للمخزنة، بينما يصعب على إدارة المستودعات كشف الأصناف المتشابهة بسهولة في حالة تعدد المستودعات.

7- تقليل رأس المال المستثمر في المخزون: بشكل عام فإن حفظ الأصناف والمواد في مستودع مركزي واحد سوف يقلل من رأس المال المستثمر في المخزون بدلا من حفظ الصنف في أكثر من مستودع.

8- تكاليف النقل: عادة ما ترتفع تكاليف نقل المواد وشحنها في حالة وجود أكثر من مستودع.

9- الأمن والسلامة: بالرغم من التطور الكبير في مجال الأمن والسلامة ومعدات إطفاء الحريق على سبيل المثال؛ إلا أن تجميع المواد في المكان يجعلها عرضة لأية حادثة حريق قد تؤدي بجميع المواد المخزنة؛ مما يعني أن حفظ المواد في أكثر من مستودع قد يقلل من التكاليف أو المخاطر التي قد تنتج في حالة حدوث أية كارثة للمستودع المركزي.

مزايا مركزية ولا مركزية التخزين

مزايا اللامركزية	مزايا المركزية
1- سرعة تزويد الإدارات والوحدات باحتياجاتها من المواد المطلوبة.	1- تمكن من الاستفادة من خبرات المختصين في مجالات التخزين.
2- إحكام الرقابة على المخزون في حالة حفظه في مستودعات صغيرة.	2- تخفيض رأس المال المستثمر في المخزون.
3- تقليل المخاطر في حالة حدوث حرائق أو كوارث.	3- سهولة اكتشاف الأصناف الراكدة وبطيئة الحركة والتالفة.
4- تقليل الإجراءات الإدارية في الحصول على المواد.	4- القدرة على فحص واختبار المواد بكفاءة.
	5- إمكانية تنميط المواد بسهولة.
	6- استخدام معدات وطرق المناولة الحديثة.
	7- استغلال مساحة المستودع إلى أقصى حد ممكن.
	8- تجميع المواد التالفة والراكدة والخردة في مكان محدد مما يمكن من التصرف بها بسهولة.

علاقة إدارة المستودعات بالإدارات الأخرى

إدارة الإنتاج	إدارة المستودعات
<ul style="list-style-type: none"> • التنسيق مع إدارة المستودعات حول أية تغييرات قد تحدث في برامج إدارة الإنتاج. • إرسال المواد المنتجة لإدارة المستودعات لحفظها. • إرسال مخلفات عمليات التصنيع / الإنتاج لإدارة المستودعات 	<ul style="list-style-type: none"> • تزويد إدارة الإنتاج باحتياجاتها من المواد وقطع الغيار اللازمة لإتمام عملية الإنتاج. • تزويد إدارة الإنتاج بمعلومات وافية عن مستويات المخزون وأية تغييرات قد تحدث. • استلام الوحدات المنتجة لحين إتمام عمليات بيعها.
إدارة المبيعات	إدارة المستودعات
<ul style="list-style-type: none"> • تقديم معلومات عن معدلات البيع والمواد التي يجب تهيئتها لعمليات الصرف. • تزويد المستودعات بالتعليمات الخاصة بحفظ قطع الغيار والكميات المناسبة للتخزين. 	<ul style="list-style-type: none"> • استلام البضائع المنتجة وتجهيزها لعمليات البيع. • حفظ قطع الغيار الخاصة في خدمة أهداف البيع.
إدارة مراقبة المخزون	إدارة المستودعات
<ul style="list-style-type: none"> • تحديد الأصناف المرفوضة والمقبولة. • تحديد مستويات التخزين والكميات المناسبة للتخزين. • القيام بعمليات جرد المستودعات ومطابقة سجلات المخزون. 	<ul style="list-style-type: none"> • توفير التسهيلات اللازمة لعمليات التفتيش والفحص. • إبلاغ مراقبة المخزون بالأصناف الجديدة التي يتم استلامها لتشارك في عمليات الفحص. • تقديم المعلومات اللازمة لمراقبة المخزون عن المواد المخزنة وحركتها.
إدارة الخدمات والصيانة	إدارة المستودعات
<ul style="list-style-type: none"> • توفير المعلومات الخاصة ببرامج الصيانة. • توفير المعلومات والتقارير الخاصة بقطع الغيار والمواد الخاصة بالإدارة. 	<ul style="list-style-type: none"> • تخزين المواد وقطع الغيار والمعدات الخاصة بالخدمات والصيانة

إدارة الحركة	إدارة المستودعات
<ul style="list-style-type: none"> • توفير الشاحنات الخاصة بالنقل. • تنظيم عمليات نقل الشحنات والمواد. 	<ul style="list-style-type: none"> • توفير المعلومات والتقارير الخاصة عن شحنات نقل البضائع. • توفير المعدات اللازمة لعمليات الشحن وتفريغ المواد والبضائع المخزنة أو المستلمة.
إدارة التمويل	إدارة المستودعات
<ul style="list-style-type: none"> • تقديم التقارير الدورية عن رأس المال المستثمر في المخزون. • دعم برامج التخلص من المخزون الراكد والمخزون التالف. 	<ul style="list-style-type: none"> • تقديم التقارير الخاصة بتفاصيل القيود الدفترية وكميات المواد المخزنة. • توفير المعلومات الخاصة بتكلفة المواد ورأس المال المستثمر في المخزون.

العاملون في مجال المستودعات:

تختلف مسميات العاملين في إدارة المستودعات بحسب حجم المستودعات التي تملكها الشركة أو المؤسسة وأهمية المواد المخزنة وطبيعة عمل المنظمة، وفيما يلي أسماء ووصف وظائف العاملين في مجال إدارة المستودعات.

رئيس قسم المستودعات:

تحدد الواجبات والمسؤوليات التي يقوم رئيس قسم المستودعات بمايلي:

- الإشراف على تخطيط وتنظيم وتوزيع العمل في القسم ومتابعة تنفيذه.
- إعداد المقترحات والأنظمة التي تهدف إلى تبسيط العمل والوصول إلى نتائج أفضل.
- إعداد التقارير عن العمل وعن الموظفين وتقدير إنتاجيتهم وتحديد الاحتياجات التدريبية الملزمة لهم.
- مراجعة احتياجات الجهات والوحدات الإدارية الطالبة ومدى توفرها في المستودعات من عدمه.
- متابعة عمليات تأمين الأصناف للإدارات والأقسام الطالبة.

- الإشراف على عمليات استلام الأصناف والتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة.
- الرقابة على مستويات المخزون وضمان عدم زيادتها أو نقصها عن الحدود المسموح بها.
- تنظيم عمليات الاستلام والتسليم والتعبئة والشحن وتهيئة وسائل النقل والمناولة المناسبة.
- الإشراف على تسجيل وحفظ البطاقات والنماذج المستودعية وضبط حركة الأصناف.
- المشاركة في عمليات الجرد الكلي والجزئي والدوري.
- الإشراف على العاملين والتأكد من قيامهم بالمهام المناطة بهم بكفاءة وفاعلية.
- التنسيق مع مراقبة المخزون بشأن تسجيل الإحصاءات والبيانات اللازمة عن الأصناف الراكدة والمكدسة ورفعها للرئيس المسؤول.
- المحافظة على أمن وسلامة المستودعات وتوفير الإجراءات اللازمة لذلك.
- أية مهام أخرى يكلف بها في مجال عمله.

أمين المستودع:

- تتلخص الواجبات والمسؤوليات التي يقوم بها أمين المستودع فيما يلي:
- استلام وفحص وتخزين المواد التي ترد للمستودعات.
 - صرف طلبات الصرف الواردة من الجهات الطالبة بعد التأكد من استيفائها للشروط النظامية للصرف.
 - المحافظة على الأصناف من الضياع والتلف والحريق.
 - إعداد تقارير وبيانات دورية عن حركة الأصناف ومستويات التخزين في المستودعات.
 - مسك بطاقة الأصناف للمواد المتوفرة في المستودعات.

- المشاركة في لجان فحص الأصناف.
- تجهيز المواد والأجهزة وقطع الغيار للجهات الطالبة مع ضمان وصولها في الوقت المناسب.
- أية مهام أخرى يكلف بها في مجال عمله.

كاتب بطاقات الصنف:

يتبع كاتب بطاقات الصنف لرئيس المستودع ويقوم بالواجبات والمسؤوليات التالية:

- قيد حركة الأصناف في بطاقات الصنف.
- حفظ المستندات الخاصة بالمستودعات في الملفات الخاصة بها.
- إبلاغ إدارة المستودعات بوصول الصنف لحد الطلب.
- أية مهام أخرى يكلف بها في مجال عمله.

مأمور استلام أصناف:

- وتتلخص المهام والواجبات التي يقوم بها مأمور استلام الأصناف بما يلي:
- الاستلام المؤقت للأصناف الموردة في ساحة الاستلام المخصصة لذلك.
 - تعبئة النماذج الخاصة بالاستلام المؤقت للأصناف.
 - تسليم الأصناف المقبولة لأمين المستودع.
 - المشاركة في لجنة فحص الأصناف المستلمة.
 - أية مهام أخرى

مفهوم مراقبة المخزون:

الرقابة هي قياس وتصحيح الأداء للتأكد من تحقيق الأهداف المقررة للشركة أو المنشأة تهدف إلى التأكد أن ما يتم تحقيقه هو المخطط له أصلاً، كما تهدف إلى تنفيذ الخطط الموضوعية ومراقبة تنفيذها.

وبشكل عام فإن مراقبة المخزون هي عملية تصميم الطرق والوسائل التي تكفل التحقق من أن عمليات صرف وتأمين المواد تتم وفقا لخطة موضوعة لتحقيق أهداف المنشأة والاستفادة من مواردها إلى أقصى حد ممكن.

أهداف مراقبة المخزون:

- استمرارية تدفق المواد لتغذية خطوط الإنتاج وتزويد الإدارات والأقسام باحتياجاتها بما يضمن استمرارية العملية الإنتاجية.
- مراعاة أن يكون الاستثمار في المخزون وتكلفة المواد عند أدنى حد ممكن، شريطة عدم التأثير على استمرار عمليات الإنتاج أو تنفيذ المهام المتعلقة بالإدارات.

مهام مراقبة المخزون:

تتلخص مهام إدارة / قسم مراقبة المخزون في المهام التالية:

- 1- تحديد مستويات التخزين لكل صنف، ومستويات التخزين هي الحد الأدنى والحد الأعلى وحد الطلب.
- 2- تحديد الكمية الاقتصادية للشراء، وهي الكمية التي يتم طلبها عندما يصل رصيد المخزون لحد الطلب.
- 3- إخطار إدارة المشتريات بإعادة شراء للصنف عند وصول رصيده لحد الطلب.
- 4- معرفة أرصدة المستودعات من الأصناف وقيمتها الإجمالية مع إعداد البيانات والتقارير اللازمة عن المخزون.
- 5- مراقبة حركة الأصناف بتحديد الأصناف سريعة الحركة أو بطيئة الحركة أو الراكدة.
- 6- القيام بأعمال الجرد ومطابقة الأرصدة الدفترية والأرصدة الفعلية من الأصناف المتوفرة في المستودعات.
- 7- تحديد مشكلات المخزون وأسباب حدوثها من حيث الأصناف المكسدة أو المفقودة أو التالفة.

- 8- مسك البطاقات والنماذج المستودعية الخاصة بمراقبة المخزون وحفظها.
- 9- الحد من الأصناف المتشابهة في المستودعات.
- 10- تزويد الإدارات ذات العلاقة بالبيانات والتقارير المستودعية اللازمة عن المخزون.
- 11- الاشتراك في لجان الجرد.
- 12- حفظ الوثائق الخاصة بالعهد سواء عهد الموظفين أو الإدارات والأقسام.
- 13- حصر ومتابعة الأصناف التي يتقرر بيعها أو إصلاحها أو إتلافها.

التنظيم الإداري لمراقبة المخزون:

- يتأثر التنظيم الإداري الداخلي لمراقبة المخزون ببعض العوامل من أهمها:
- ماهية الأنشطة والمهام التي تقوم بها مراقبة المخزون، فكلما زادت المهام التي تقوم بتأديتها تطلب ذلك تعدد الأقسام والوحدات الإدارية المرتبطة بها لتنفيذ تلك المهام.
 - يساهم حجم العمل في تحديد التنظيم الإداري الخاص بمراقبة المخزون، فكلما قل حجم العمل كان التنظيم الإداري لمراقبة المخزون محدوداً وبالعكس، فكلما زاد حجم العمل تطلب ذلك عدداً أكبر من العاملين والوحدات الإدارية لتحقيق كفاءة عمليات الرقابة.
 - الامتداد الجغرافي الذي تغطيه الخدمات المستودعية.
 - كمية الأصناف المخزنة.

التبعية الإدارية لمراقبة المخزون:

تعتبر مسؤولية مراقبة المخزون من أهم المسؤوليات التضامنية بين العديد من الإدارات داخل المنشأة أو الشركة كإدارة المشتريات وإدارة المستودعات والإنتاج والمالية ومن الناحية التنظيمية فإن مراقبة المخزون تتبع إدارياً لإدارة الشؤون المالية أو إدارة المشتريات.

حيث إنها الجهة الوحيدة التي تقوم بتغذية المستودعات بالأصناف والمواد، إلا أن مراقبة المخزون تتبع إدارياً في الكثير من الشركات والمنشآت التجارية لإدارة الشؤون المالية.

العاملون في مجال مراقبة المخزون:

أولاً: مدير قسم/ وحدة مراقبة المخزون:

يتولى الإشراف على أعمال القسم وضمان تحقيق مراقبة المخزون للمهام والمسؤوليات المناطة بها.

ثانياً: أخصائي مراقبة مخزون:

يقوم بإعداد الدراسات الخاصة بتحديد الكميات الاقتصادية للشراء وتحديد مستويات المخزون واعداد التقارير الخاصة بحركة الأصناف وحالة المواد والأصناف المخزنة إضافة لما يكلف به من مهام في مجال مراقبة المخزون.

ثالثاً: مراقب مخزون:

يتولى مسك بطاقة الصنف وإثبات قيود استلام الأصناف وصرفها وإرجاعها واستخراج أرصدة المخزون ومراجعة القيود وحفظ المستندات بطريقة منظمة، إضافة لما يكلف به من مهام في مجال مراقبة المخزون.

رابعاً: مراقب عهد:

يتولى مسك بطاقات العهد سواء كانت عهد الموظفين أو عهد الإدارات والأقسام وإثبات القيود الخاصة بها كما يقوم بمتابعة العهد وما يطرأ عليها من تعديل.

النماذج المستخدمة في مراقبة المخزون:

تستخدم النماذج التالية في الرقابة على المخزون وهي:

■ نموذج مراقبة الصنف.

■ نموذج حصر العهد.

- نموذج الجرد.

التاريخ	رقم المستند	الجهة المستفيدة/الموردة	الوارد	المنصرف	الرصيد	ملاحظات
---------	----------------	----------------------------	--------	---------	--------	---------

[illegible]

نموذج حصر الاحتياجات الشاملة:

اسم الإدارة:

م	رقم الصنف	اسم الصنف	الوحدة	الكمية المقترحة	الكمية المعدلة	ملاحظات

صاحب الصلاحية

مدير الإدارة المراجع

إعداد:

الاسم:

التوقيع:

شركة طائر الغضبان		بطاقة الجرد		تاريخ بدء الجرد:	
مراقبة المخزون		رقم البطاقة:		تاريخ نهاية الجرد:	
م	رقم الصنف	اسم الصنف ووصفه	الوحدة	الجرد	
				الرصيد الفعلي	الرصيد الدفترى
				الزيادة	النقص

أعضاء لجنة الجرد:

الاسم				
التوقيع				
التاريخ				

إجراءات الاستلام:

تمر عملية استلام الأصناف داخل المستودعات بمرحلتين هامتين هما:

- الاستلام المؤقت للأصناف.
- الاستلام النهائي للأصناف.

الاستلام المؤقت للأصناف:

تتم عملية الاستلام المؤقت للأصناف وفقا لما يلي:

- 1- المعاينة الأولية أو المبدئية للأصناف المستلمة.
- 2- فتح الطرود الواردة ووضع محتوياتها في صناديق أو حاويات خاصة.
- 3- جرد محتويات الشحنة ومطابقتها وقيدتها في مذكرة الاستلام المؤقت للأصناف.
- 4- فحص المواد أو الأصناف المستلمة وتحديد صلاحيتها للاستخدام ومطابقتها للمواصفات.

الاستلام النهائي للأصناف:

في حالة سلامة الأصناف المستلمة ومطابقتها للمواصفات المطلوبة يتم ما يلي:

- 1- تحرير مذكرة الاستلام النهائي للأصناف.
- 2- إدخال الأصناف المستلمة للمستودعات وتخزينها حسب الأماكن المخصصة لها.
- 3- قيد الأصناف المستلمة في بطاقة الصنف الخاصة بالمستودع.

إجراءات الصرف:

تتم إجراءات صرف المواد من المستودعات وفقا لطلبات معتمدة وفقا لما يلي:

صلاحيات صرف الأصناف/ المواد:

لا يتم صرف المواد من المستودعات إلا بعد تحديد السلطة أو الجهة المخولة باعتماد أوامر الصرف وفقا لما يلي:

1- تحديد الموظفين الذين لهم حق توقيع مستندات الصرف.

2- تحديد الإجراءات اللازمة لصرف المواد.

3- تحديد الأصناف المستديمة والأصناف المنتهية.

علما بأن عمليات الصرف تتم بعد التأكد من الاحتياج الفعلي للإدارة الطالبة للأصناف أو المواد المطلوبة.

عمليات الصرف من المستودعات:

هناك نوعان رئيسيان لعمليات الصرف هما:

1- صرف الأصناف للوحدات الإدارية الداخلية.

2- صرف الأصناف لعملاء الشركة أو المصنع.

ويتم صرف الأصناف لتلك الجهات وفقا لما يلي:

تقوم الإدارة الطالبة بتعبئة نموذج طلب صرف مواد تحدد فيه الكميات المطلوبة والغرض من الصرف.

1- يقوم أمين المستودع بتحضير المواد المطلوبة للتسليم.

2- إعداد نموذج استلام مواد مصروفة.

3- خصم الكميات المطلوبة من بطاقة الصنف.

4- تسليم المواد/ الأصناف للجهة الطالبة.

إجراءات إرجاع الأصناف:

في بعض الحالات يتم إرجاع الأصناف من الإدارات والوحدات المختلفة إلى المستودعات لانتقاء حاجتها لتلك الأصناف وفي هذه الحالة يتم ما يلي:

1- تقوم الإدارة الراغبة في إرجاع المواد أو الأصناف بتعبئة محضر إرجاع أصناف تحدد فيه أسباب إرجاع الأصناف.

2- عند إرجاع المواد للمستودعات يتم فحصها وتحديد الأصناف التي انتهت صلاحيتها والأصناف التي يمكن إعادة استخدامها أو إصلاحها.

3- عند التأكد من صلاحية المواد المرجعة للاستخدام يتم تعبئة مذكرة استلام أصناف رגיע.

4- يتم إضافة الأصناف المرجعة لبطاقة الصنف.

النماذج المستودعية:

من أهم النماذج المستخدمة في مجال المستودعات النماذج التالية:

• محضر استلام أصناف وفحص مؤقت.

• مذكرة استلام.

• مستند صرف أصناف.

• بطاقة صنف.

• مستند إرجاع أصناف.

[illegible]

الحد الأعلى:	بطاقة صنف			اسم الشركة / المصنع..... قسم المستودعات		
حد الطلب:						
الحد الأدنى:						
الوحدة	المجموعة			رقم الصنف	اسم الصنف ووصفه	
ملاحظات	الرصيد	المنصرف	الوارد	الجهة المستفيدة/الموردة	رقم المستند	التاريخ
توقيع مدير المواد		الختم الرسمي		توقيع أمين المستودع		

الفصل الخامس: إدارة المشتريات والمخازن

اسم الشركة / المصنع.... إدارة المواد		مستند إرجاع أصناف				رقم الصنف	م
		أسباب الإرجاع					
		الرقم:	التاريخ:	تلف	عدم الصلاحية			فائض	انتهاء الغرض
ملاحظات	توصيات لجنة الفحص				الكمية	الوحدة	اسم الصنف ووصفه
	للإصلاح	للبيع	للإتلاف	للمخزون			
لجنة فحص للرجيع					أمين مستودع للرجيع/ المستلم	المسؤول في الإدارة المرجعة	
							الاسم:
							التوقيع:
							التاريخ:

تصنيف وترميز المواد:

أولاً: تصنيف المواد:

يعرف تصنيف المواد بأنه جمع للمواد والأصناف المتشابهة مع بعضها البعض.

ويتم عادة حصر وتقسيم الأصناف المخزنة إلى مجموعات رئيسية متجانسة حسب طبيعتها وأغراض استخدامها ويوضح المثال التالي كيفية تصنيف المواد:

- المستلزمات المكتبية.
- مستلزمات وأدوات النظافة.
- الأجهزة الكهربائية والإلكترونية.
- الأثاث.
- مستلزمات التدريب.
- الخ.....

وتقسم كل مجموعة رئيسية إلى عدة مجموعات فرعية متجانسة كما يلي:

● المستلزمات المكتبية:

- أقلام.
- برايات.
- ملفات.
- دباسات.
- مسودات.
- الخ.....

مثال آخر:

● مستلزمات وأدوات النظافة:

- مكانس.
- صابون.
- مبيدات حشرية.

■ مناديل.

■ الخ....

ثانياً: ترميز المواد:

يعرف ترميز المواد بأنه وضع رموز أو أرقام لتسهيل تحديد نوع الصنف ومكان تخزينه.

وهنا تجب مراعاة أن استخدام الأرقام في عمليات ترميز الأصناف من أفضل طرق الترميز، حيث أنها تعد أكثر مرونة وقدرة على احتواء أعداد لا نهائية من الأصناف بعكس الحروف الهجائية الرقمية المزدوجة.

مفهوم تخطيط المخزون:

نعني بتخطيط المخزون الأسلوب العلمي لتحديد احتياجات المستودعات من الأصناف والمواد وفقاً لخطة مدروسة تحقق الأهداف المستودعية بكفاءة وفاعلية.

أهمية تخطيط المخزون:

تتركز أهمية التخطيط لمراقبة المخزون في أنه يساهم في تحقيق الفوائد التالية:

- 1- وسيلة تخفيض رأس المال المستثمر في المخزون.
- 2- تجنب الخسائر التي قد تتحملها المنشأة نتيجة لتقادم أو نفاذ الأصناف من المستودعات.
- 3- القدرة على مواجهة المستودعات للظروف الطارئة غير المتوقعة.
- 4- أداة مهمة لمنع الارتجالية (العشوائية) في عمليات شراء الأصناف.
- 5- مؤشر مهم للإدارة للتعرف على نوعية الأصناف التي يجب تأمينها من خلال الخطة.

أنواع خطط المخزون:

أولاً: تخطيط طويل الأجل: وهو غالباً ما يغطي فترة أكثر من خمس سنوات، ويكون للأصناف الرأسمالية كالمكائن والمعدات وقطع الغيار الهامة.

ثانياً: تخطيط قصيرة الأجل: وهو يغطي فترة أقل من خمس سنوات ويصلح للأصناف المستديمة كالمركبات والأثاث.

ثالثاً: تخطيط قصير الأجل: وهو التخطيط الذي يغطي سنة واحدة أو أكثر من الأصناف التي تتعامل بها الشركة أو المنشأة كالمستلزمات المكتبية.

عناصر خطة المخزون:

تتكون خطة المخزون من العناصر التالية:

- الزمن.
- الكمية.
- القيمة.
- وقت إعادة الطلب.
- مصادر الشراء.

أسس خطة تحديد الاحتياجات:

تصنيف الاحتياجات:

- 1- تحديد الجهات المسؤولة عن تقدير كميات الأصناف المطلوبة.
- 2- تحديد البيانات اللازمة لتقدير الاحتياجات من الأصناف والمواد.
- 3- تقدير كمية الأصناف المطلوب تأمينها وقيمتها.

معادلات حساب الكميات المطلوبة وقيمتها:

يتم استخدام المعادلات التالية لتحديد الكميات:

الرصيد المتوقع بقاؤه = رصيد المادة في المستودع + الكمية المؤمنة - الكمية المتوقع صرفها خلال العام.

الكمية المطلوبة = جملة الاحتياجات - الرصيد المتوقع بقاؤه في المستودعات.

المبالغ المقترحة لتأمين الأصناف = الكمية المطلوبة × سعر الوحدة.

نموذج تحديد الاحتياجات:

شركة (أ)

نموذج حصر الاحتياجات لإدارة المبيعات

م	رقم الصنف	اسم الصنف	الوحدة	الكمية المقترحة	الكمية المعدلة	ملاحظات

إعداد: مدير الإدارة المراجع صاحب الصلاحية
الاسم:
التوقيع:

شركة (أ)

نموذج حصر الاحتياجات لإدارة الإنتاج

م	رقم الصنف	اسم الصنف	الوحدة	الكمية المقترحة	الكمية المعدلة	ملاحظات

إعداد: مدير الإدارة المراجع صاحب الصلاحية
الاسم:
التوقيع:

شركة (أ)

خطة تحديد احتياجات الإدارات

[illegible]

إعداد: مدير الإدارة للمراجع صاحب الصلاحية

الاسم:

التوقيع:

متابعة خطة المخزون:

مفهوم متابعة خطة المخزون:

يقصد بمتابعة خطة المخزون: التأكد من أن خطة المخزون يتم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط لها مع محاولة تعديل الخطة في الوقت المناسب.

النماذج المستخدمة في متابعة خطة المخزون:

لضمان تنفيذ خطة المخزون يتم استخدام النماذج التالية:

- نموذج مقارنة الكميات المخطط استلامها والمستلمة فعلياً.
- نموذج مقارنة الأصناف المخطط صرفها والمصرفية فعلياً.

تقرير متابعة خطة المخزون لإدارة الإنتاج
شركة (ب)

م	رقم الصنف	اسم الصنف	الوحدة	الكمية المصروفة	الكمية المقرر صرفها حسب الخطة	+ - الفرق % للفرق

إعداد: مدير الإدارة المراجع صاحب الصلاحية
الاسم:
التوقيع:

تحديد مستويات المخزون:

مستويات المخزون:

وهي المستويات التي توضح حالة الأصناف داخل المستودعات. وتتكون مستويات المخزون مما يلي:

الحد الأدنى: وهو المستوى الذي يجب أن يبقى المخزون من الصنف ثابتاً عنده في المستودعات.

حد الطلب: وهو المستوى المخزون من الصنف الذي يجب إعادة طلب الصنف عنده لتموين المستودع قبل انخفاض المخزون منه إلى مستوى الحد الأدنى.

الحد الأعلى: وهو مستوى المخزون من الصنف الذي يعتبر تجاوزه إسرافاً في التخزين.

المعادلات المستخدمة لتحديد مستويات التخزين:

فترة الانتظار = معدل الاستهلاك اليومي من الصنف \times فترة الانتظار (فترة الشراء)

كمية الطلب (هي الكمية الاقتصادية للشراء):

الحد الأدنى للمخزون = معدل الاستهلاك اليومي للصنف \times عدد الأيام المرغوب الاحتفاظ فيها بالمخزون.

نقطة إعادة الطلب = الحد الأدنى للمخزون + (معدل الاستهلاك اليومي للصنف \times فترة الانتظار).

الحد الأقصى للمخزون من صنف معين = الحد الأدنى للمخزون + كمية الطلب.

متابعة حركة الأصناف:

مفهوم حركة الأصناف:

هو التغيير الذي يطرأ على رصيد الصنف خلال فترة زمنية محددة ومعرفة ما إذا كان هذا الصنف سريعاً أو بطيئاً للحركة أو راكداً.

تسجيل العهد:

ماهية العهد:

العهد هي الأصناف المستتية التي يتم صرفها من المستودعات للموظفين أو الأقسام لتسهيل قيامهم بالمهام الموكلة إليهم.

ويقوم مراقب العهد في إدارة أو قسم مراقبة المخزون عادة بإثبات القيود الخاصة بالعهد التي يتم صرفها للموظفين أو الإدارات في بطاقة العهدة. بحيث

يتم إعادة تلك الأصناف إلى المستودعات حال انتهاء الغرض من استخدامها، وبالتالي يقوم مراقب العهدة بخصم للصنف المرجع من بطاقة العهدة.

معالجة مشكلات المخزون:

تتركز أهم مشكلات المخزون فيما يلي:

- 1- تلف المواد المخزنة.
- 2- فقد بعض الأصناف المخزنة.
- 3- وجود أصناف راكدة الحركة.
- 4- تكس بعض أصناف المخزون.

أهم الأسباب التي تؤدي لظهور مشكلات التخزين:

- 1- عدم الاهتمام بالبيئة الداخلية للمستودعات.
- 2- عدم إحكام إغلاق المستودعات بشكل جيد.
- 3- عدم توفر وسائل الأمن والسلامة في المستودعات.
- 4- المبالغة في كميات الشراء.
- 5- شراء أصناف بديلة بكميات كبيرة.
- 6- عدم الدقة في تسجيل بيانات الأصناف المخزنة والمصروفة.
- 7- عدم القدرة على رقابة حركة الأصناف بكفاءة وفاعلية.
- 8- تغيير نشاطات بعض الإدارات.
- 9- عدم التخلص من الأصناف غير المستخدمة بشكل سريع بالبيع أو الإهداء.

ماهية الجرد:

يقصد بعملية الجرد للمخازن هو مراجعة الكميات المخزنة من الأصناف المختلفة ويتم بطريقة منتظمة أو على فترات.

كما يعرف الجرد على أنه حصر الموجودات من مخزونات وعهد حصرها فعلياً بالعد أو الوزن أو القياس ومن مطابقتها مع أرصدة البطاقات أو السجلات وتسجيل أي عجز أو زيادة.

ما تشمله عمليات الجرد:

تشمل عمليات جرد المستودعات والمخازن النقاط التالية:

- التأكد من صحة السجلات المتوفرة في المستودعات.
- مقارنة الموجود الفعلي من الأصناف المخزنة في المستودعات مع الأرصدة المقيمة في السجلات.

أهمية الجرد:

تتلخص أهمية القيام بعمليات الجرد في النقاط التالية:

- 1- التأكد من سلامة العهد واتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة اكتشاف فروقات في الأصناف سواء بالعجز أو الزيادة.
- 2- منع العبث بالأصناف الخاصة بالشركة بالسرقة أو التلاعب.
- 3- اكتشاف الأصناف الراكدة أو المكسدة أو التالفة.
- 4- حصر قيم موجودات الشركة لإثباتها في الحساب الختامي للتعبير بدقة عن الموقف المالي للشركة.
- 5- تحديد نقاط القوة والضعف في نظام وإجراءات الرقابة على المخزون.

أنواع الجرد:

الجرد الكلي:

وهو الذي يتم بجرد جميع الأصناف دفعة واحدة كل عام.

الجرد الكلي المستمر:

وهو جرد جميع الأصناف في المخازن بصفة مستمرة على مدار العام.

الجرد الجزئي:

وهو الذي يتم بجرد بعض أصناف المخزون والعهد المستكملة بطريقة فجائية وفي مواعيد غير محددة.

متطلبات تنفيذ عملية الجرد:

يتطلب تنفيذ عملية الجرد عدداً من الاستعدادات الرئيسية من أهمها:

- 1- ضرورة تحديد تاريخ بداية الجرد ونهايته.
- 2- تشكيل لجنة للقيام بعملية الجرد.
- 3- إيقاف عمليات الاستلام والصرف من المستودعات.
- 4- تحديد كيفية معالجة الفروقات بين الأصناف.

إجراءات جرد المستودعات:

لضمان تنفيذ عمليات جرد المستودعات بكفاءة فإن على لجنة الجرد إتباع الإجراءات التالية:

- 1- قفل أرصدة الأصناف التي سيتم جردها في بطاقة الصنف.
- 2- في حالة اتباع الجرد الكلي تقوم لجنة الجرد بإغلاق أبواب المستودعات.
- 3- القيام بجرد الأصناف صنفاً صنفاً دفعة واحدة.
- 4- إثبات الموجود الفعلي لكل صنف في الحقل المخصص لذلك في بطاقة الجرد.
- 5- إثبات الأرصدة القيدية من واقع بطاقات الصنف.
- 6- تتم إعادة الجرد مرة أخرى في حالة وجود فروقات في رصيد أي صنف.
- 7- تقوم لجنة الجرد بدراسة أسباب وجود الفروقات في المخزون سواء كانت نتيجة لأي من الأسباب التالية:
 - العوامل الطبيعية.

- 8- إعداد تقرير نهائي بنتائج الجرد متضمنا التوصيات التي تراها لجنة الجرد لحل مشكلات المخزون.

[illegible]

أعضاء لجنة الجرد

الاسم				
التوقيع				
التاريخ				

مفهوم الأمن والسلامة:

ينصب اهتمام إدارة الشركة أو المؤسسة على توفير الأمن والسلامة في المستودعات بالتركيز على ثلاثة عناصر أساسية هي:

1- الأصناف والمواد المخزنة.

2- مباني وتجهيزات المستودعات.

3- العاملون في المستودعات.

مفهوم الأمن:

يعرف الأمن بأنه توفير الثقة والسكينة والطمأنينة تجاه الأصناف والتجهيزات المتوفرة في المستودعات.

مفهوم السلامة:

تعرف السلامة بأنها السعي لمعرفة المخاطر المحتملة، سواء كانت صناعية أو طبيعية واتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع وقوعها والحد من آثارها؛ وذلك لحماية الإنسان وممتلكاته الخاصة والعامة.

مسببات الحوادث في المستودعات:

تتركز أهم أسباب وقوع الحوادث في المستودعات في الأسباب التالية:

1- عدم مراعاة قواعد السلامة في تصميم وبناء المستودع.

2- عدم التنظيم الداخلي للأصناف بشكل مناسب.

3- سوء التمديدات الكهربائية داخل المستودع.

4- التهوية غير المناسبة للمستودع.

5- عدم توفير أوعية مناسبة للتخزين.

6- عدم استخدام وسائل النقل والمناولة المناسبة.

7- عدم توفير معدات إطفاء للحريق المناسبة.

8- عدم تنظيف المستودع بشكل دوري.

9- عدم حرص العاملين عند نقل الأصناف والمواد داخل المستودع.

10- عدم صيانة معدات النقل وأوعية التخزين دورياً.

طرق الوقاية:

تتلخص أهم الإجراءات التي يجب للتركيز عليها لحماية المستودعات ووقايتها فيما يلي:

1- وقاية الأصناف المخزنة: قد تتعرض الأصناف المخزنة إلى عدة عوامل قد تتسبب في تلفها؛ لذلك يجب أن يعمل برنامج الأمن والسلامة داخل المستودعات على وقايتها من العوامل التالية:

أ- وقاية الأصناف من الظروف الجوية كالأمطار والرطوبة وحرارة الشمس.

ب- وقاية الأصناف من الأتربة.

ت- وقاية الأصناف من الحريق.

ث- وقاية الأصناف من الحشرات والقنار.

2- وقاية المخازن من الحريق: وتتركز حماية المخازن من الحرائق في اتباع التعليمات التالية:

أ- أن تكون مباني المستودعات من مواد غير قابلة للاشتعال.

ب- منع التدخين داخل المستودعات.

ت- عزل المواد القابلة للاشتعال.

ث- توفير أجهزة الإنذار السريع.

ج- توفير طفايات الحريق داخل المستودعات مع ضرورة الكشف عليها بشكل مستمر.

ح- تدريب العاملين على أساليب مكافحة الحريق والإسعافات الأولية.

3- وقاية المخازن من السرقة: لوقاية المخازن من السرقة يجب مراعاة ما يلي:

أ- عدم السماح بدخول المستودعات لغير العاملين فيها.
ب- توفير مستودعات آمنة بأقل عدد من الأبواب لتسهيل السرقة منها.

ت- توفير حراسة كافية على مباني المستودعات.
ث- إجراء الجرد المفاجئ باستمرار.
ج- التحفظ على الأصناف الثمينة في أماكن خاصة آمنة.

4- وقاية العاملين من الحوادث والإصابات:

أ- إنشاء حواجز على طول الممرات.
ب- الاستخدام الأمثل للمعدات المتحركة.
ت- تغطية المساحات الزلقة.
ث- استخدام الملابس الواقية.
ج- وضع لافتات وملصقات لإرشاد العاملين.
ح- اتباع إرشادات الدفاع المدني.

تقويم برامج الأمن والسلامة:

بعد قيام الشركة أو المؤسسة بتوفير أنظمة الأمن والسلامة داخل مستودعاتها فإن عليها أن تقوم - وبشكل مستمر - بتقويم مدى فاعلية تلك الأنظمة باستخدام المقاييس الكمية التالية:

أولاً: معدل تكرار الإصابات:

يتم احتساب معدل تكرار الإصابات التي قد يتعرض لها العاملون داخل المستودع خلال فترة محددة باستخدام المعادلة التالية:

عدد الإصابات

$$\text{معدل تكرار الإصابة} = \frac{\text{عدد ساعات العمل الفعلية للعاملين}}{1000 \times \text{ساعة}}$$

مثال:

إذا كان عدد الإصابات في مستودعات شركة البريك (60) إصابة وكان مجموع ساعات العمل الفعلية لجميع العاملين خلال عام 1423 هـ (30000) ساعة عمل فما هو معدل تكرار الإصابات.

الحل:

$$\text{معدل تكرار الإصابة} = \frac{60}{1000 \times 2} = 0.03 \text{ إصابة لكل 1000 ساعة عمل}$$

ثانياً: معدل شدة الإصابة:

لقياس مدى شدة الإصابات التي يتعرض لها العاملون داخل المستودعات والوقت المستغرق المفقود نتيجة لتلك الإصابات يتم استخدام المعادلة التالية:

$$\text{معدل تكرار الإصابة} = \frac{\text{عدد أيام الغياب الناتجة عن الإصابة}}{1000 \times \text{عدد ساعات العمل الفعلية للعاملين}}$$

مثال:

في مستودعات شركة الأحمرري كانت أيام الغياب التي نتجت عن إصابات العمل (50) يوماً، فإذا علمت أن عدد ساعات العمل الفعلية (50000) ساعة عمل فما هو معدل شدة الإصابة؟

الحل:

50

$$\text{معدل تكرار الإصابة} = \frac{1000 \times 1}{50000} = 1 \text{ (يوم غياب لكل 1000 س/ع)}$$

أهمية استخدام الحاسب الآلي في مجال مراقبة المخزون:

أصبح استخدام الحاسب الآلي في المجالات الإدارية المختلفة بشكل عام والمستودعات بشكل خاص يمثل أهمية خاصة لدى العديد من الشركات والمؤسسات وذلك للأسباب التالية:

1- تخفيض الأعمال الكتابية اللازمة في عمليات الاستلام والصرف.

2- تخفيض تكاليف التخزين.

3- إحكام الرقابة على الأصناف المخزنة.

4- سرعة تزويد الإدارة بتقارير شاملة الأصناف المخزنة.

استخدامات الحاسب الآلي في مجال المستودعات:

وتتركز أهم استخدامات الحاسب الآلي في مجال المستودعات فيما يلي:

1- تقدير معدلات الاستخدام للأصناف.

2- قياس الاختلافات بين معدلات الاستخدام المتوقعة والفعالية.

3- احتساب معدلات التخزين (الحد الأعلى للمخزون والحد الأدنى وحد الطلب).

4- سهولة الحصول على معلومات مباشرة عن الأصناف المخزنة.

5- سهولة الاطلاع على معلومات عن قيمة الأصناف المخزنة أو رأس المال المستثمر في المخزون.

6- تسهيل عمليات جرد المستودعات.

تعريف التقرير:

هو عرض الحقائق الخاصة بموضوع ما أو مشكلة معينة، عرضاً تحليلياً مبسطاً مع ذكر الاقتراحات والتوصيات التي تتفق مع نتائج ذلك التحليل.

أهمية التقارير:

- 1- التقارير من الوسائل الفعالة في نقل المعلومات والبيانات بالدقة المطلوبة.
- 2- تساعد التقارير المديرين على اتخاذ القرارات لما توفره لهم من معلومات.
- 3- تمكن التقارير من التنبؤ بالمستقبل وما يمكن الإعداد له من أعمال باعتبارها أوعية معلومات وبما تتضمنه من توصيات واقتراحات.
- 4- تمكن المدير من التعرف على المشكلات ووضع الحلول العملية لها.
- 5- يمكن الاعتماد على التقارير عند تنفيذ عناصر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة.

أنواع التقارير:

- 1- التقارير الدورية وهي تقارير تقدم في فترات زمنية محددة مسبقاً كأن تكون نهاية كل شهر أو ربع سنوية أو نصف سنوية... الخ.
- 2- تقارير سير العمل هي تقارير تقدم فور الانتهاء من كل مرحلة من مراحل العمل، وعادة ما تستخدم في المشاريع الهندسية والعمرائية.
- 3- تقارير الفحص هي تقارير الغرض منها تحليل الأوضاع الماضية والحاضرة (لإيجاد حلول مستقبلية وللمساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات).
- 4- تقارير التوصية هي تقارير الغرض منها إجراء دراسة حول موضوع معين أو مشكلة معينة وإعطاء مقترحات وتوصيات بشأن ذلك الموضوع أو تلك المشكلة.

الشروط الموضوعية والشكلية في كتابة التقارير:

أولاً: الشروط الموضوعية في كتابة التقارير:

على معد التقرير مراعاة الشروط الموضوعية التالية:

- 1- وضوح أسلوب التقرير باستخدام العبارات والكلمات البسيطة والسهولة.
- 2- مراعاة التسلسل المنطقي في عرض الأفكار والمعلومات والبيانات.
- 3- استخدام الأشكال والرسومات والصور.
- 4- إبراز النقاط الرئيسية وتنظيمها وتوضيحها في التقرير.
- 5- أن يكون التقرير مشوقاً ومقنعاً.
- 6- الابتعاد عن المبالغة والتهويل.
- 7- مراعاة المعالجة الموضوعية للأفكار.
- 8- أن تكون لغة التقرير مفهومه وواضحة للقارئ.

ثانياً: الشروط الشكلية في كتابة التقارير:

- 1- الورق الملائم: يجب أن يكون الغلاف من الورق المقوى لإعطاء التقرير مظهراً جيداً، وأن تكون كتابة التقرير على حجم الورق الشائع A4 وأن يكون لون الورق المستخدم أبيض ناصعاً.
- 2- تنسيق التقرير: يجب على معد التقرير ترك هوامش في أعلى وأسفل الورقة وعلى يمين ويسار الورقة بين 3-5 سم، ولا بد من ترك مسافات سطرية بين الفقرات مع استخدام خطوط عريضة لتوضيح العناوين والفقرات الرئيسية، وكذلك استخدام الأشكال والرسومات البيانية عند الحاجة لتوضيح نقطة معينة.
- 3- أجزاء التقرير: يتكون التقرير من الأجزاء التالية:
 - صفحة الغلاف: وتحتوي اسم الشركة وعنوان الإدارة المعدة للتقرير إضافة لعنوان التقرير

" حيث يوضع في منتصف الصفحة " واسم معد التقرير
وتاريخ إعداده وفقاً للشكل التالي:

اسم الشركة للشؤون المالية
تقرير عن الأصناف الراكدة في المستودعات
إعداد مراقبة المخزون
ربيع الأول 1424هـ

- قائمة المحتويات وهي قائمة يحدد من خلالها أسماء الموضوعات التي سيتم تناولها في التقرير وأرقام الصفحات الخاصة بكل موضوع.
- المقدمة يقوم كاتب التقرير من خلال المقدمة باستعراض الخطوات التي قام بها لإعداد التقرير إضافة لأهم المشكلات التي تعرض لها خلال قيامه بكتابة التقرير وأهم البيانات والمعلومات التي استند عليها عند قيامه بكتابته.
- صلب التقرير وهو الجزء الذي يتم من خلاله استعراض جميع النقاط الخاصة بموضوع التقرير.
- النتائج والتوصيات النتائج هي أهم النقاط التي توصل لها معد التقرير وعادة ما تكون تلك النتائج مؤشراً لحدوث مشكلة ما أو لتحقيق نجاحات معينة وفي هذه الحالة يجب عليه أن يضع التوصيات المناسبة لكل نتيجة على حدة.

- **الخاتمة خاتمة التقرير** هي ملخص لأهم النتائج والتوصيات التي توصل إليها كاتبه.
- **الملاحق** هي البيانات والوثائق التي تم الرجوع إليها عند كتابة التقرير ويرى كاتبه أن هناك حاجة لأن تكون مرفقة به لكي يطلع عليها القارئ.
- **قائمة المراجع** هي القائمة التي توضح أسماء الكتب أو التقارير التي تم الرجوع إليها عند كتابة التقرير.

خطوات إعداد التقرير:

تتلخص خطوات إعداد التقرير فيما يلي:

- 1- تحديد الموضوع أو المشكلة التي سيتطرق إليها التقرير.
- 2- إعداد الهيكل العام للتقرير.
- 3- جمع المعلومات والبيانات وتنظيمها وتبويبها حسب التسلسل المنطقي لتناول الموضوع.
- 4- صياغة (كتابة) التقرير المبدئي (مسودة التقرير).
- 5- مراجعة التقرير للتأكد من صحة البيانات.
- 6- كتابة التقرير النهائي.

ولكتابة تقرير جيد فإننا ننصح باتباع التعليمات التالية عند مراجعة المسودة الأولى لتقريرك ضع في الاعتبار هذه النصائح المقتضية المستقاة من خبرة "رودلف فليش" و"جوزيف الفريد" وغيرهم، وهي توفر كشف مراجعة جيداً عند استعراضك لعملك واستكمالك للتقرير.

- اكتب عن الناس والأشياء والحقائق.
- اكتب كما تتحدث.
- استعمل الصيغ البسيطة إذ لا يمكن للتقرير أن يكون رسمياً متكلف اللهجة والطابع.

- لا تخش استخدام ضمير المتكلم بصيغة المفرد (إن قول أعتقد خير من قول من المعتقد).
- استشهد بما قاله الناس.
- اقتبس مما تقرأ.
- انظر للأمور من وجهة نظر القارئ، واجعل أسلوبك على أكبر قدر ممكن من الوضوح والبساطة والمباشرة.
- عند قراءتك للمسودة الأولى للتقرير توقع الأسئلة... وأجب عنها.
- توخ الإيجاز دون إفراط، وأورد جميع التوضيحات الضرورية لتحقيق الوضوح والإقناع.
- وضع خطة للبداية والوسط والخاتمة.
- انتقل من القاعدة إلى الشواذ، ومن المألوف إلى الجديد.
- انتبه للأسماء والألقاب والمناصب ولكن تجنب التكلف، وكمثال "أعلمني خالد الصالح، مساعد نائب المدير، قسم السلامة المهنية، شعبة تنظيم السلامة والصحة المهنية.. " ومن الأفضل أن تكتب " أعلمني خالد الصالح.. وهو مساعد نائب مدير إدارة السلامة والصحة المهنية.
- استعمل الضمائر بدلا من تكرار الأسماء.
- حاول أن تستعمل الأفعال بصيغة المعلوم " أقترح " وليس " يقترح " بصيغة المجهول.
- حاذر من إهانة القارئ أو الاستخفاف به، وتجنب قول أمور مثل "قد يدهشك أن تعلم " أو " وخلافا لما تعتقد فإن مصنع الخرسانة لا يعوزه الموظفون ".
- تجنب سرد الحقائق التي لا تحقق غرضا وتأكد من وجود سبب لكل حقيقة توردتها.

- تجنب اللغة الإصطلاحية إذا كان من سيقراً تقريرك غير ملم بها.
- قد يكتب عالم ما يلي: " بلغت نسبة الوفيات في الرصيد السمكي مائة في المائة " ومن الأفضل أن تكتب أنت "ماتت جميع الأسماك".
- توخ التحديد، استعمل الرسوم التوضيحية والحالات والأمثلة.
- لتكن الجمل التي تستخدمها قصيرة.
- لتكن الفقرات قصيرة وواضحة وتناقش فكرة واحدة.
- استعمل الأسئلة المباشرة للتأثير على القارئ: هل ينبغي أن نشترى شركة المياه؟.
- استعمل تراكيب مألوفة وواضحة.
- استعمل الكلمات البسيطة حيثما أمكن ذلك.
- ضع خطوطاً تحت العبارات للتأكيد عليها، وإذا أردت لفت الانتباه إلى فكرة معينة ضع خطاً تحتها إذ تعتبر هذه طريقة لإعلام القارئ بما تعتبره مهما.
- اجعل شكل التقرير مثيراً للاهتمام.

الفصل السادس

المستندات

والوثائق والسجلات

الفصل السادس: المستندات والوثائق والسجلات

مقدمه

تتولى الوزارة تصميم للمستندات والسجلات المالية للدوائر وطباعتها وتزويد الدوائر بها على انه يجوز للدائرة مسك سجلات فرعية إضافية تتلائم مع نشاطها لغايات إحصائية وتحليلية.

تقوم الدائرة بمسك سجلات وبطاقات الموجودات الثابتة والمشاريع تتضمن البيانات التي يحددها الوزير.

تعتبر وسائل التخزين في الحاسوب ونواتجه بعد تدقيقها وتوقيعها من الموظف المختص بمثابة سجلات أصولية معتمدة وفق الشروط التي يحددها الوزير وذلك للغايات المقصودة من هذا النظام.

على الدائرة أن تحتفظ بالسجلات التي تبين حسابات المراقبة الإجمالية التالية وإن تزود الوزارة بتقارير دورية عنها:

أ) السلف.

ب) الأمانات.

ج) المساعدات.

المستندات والوثائق والسجلات المحاسبية:

تتولى وزارة المالية تصميم وطباعة مجموعات المستندات والدفاتر والسجلات والوثائق وتوزيعها على الدوائر لمسكها واستخدامها في إثبات العمليات المالية الخاصة بها وهذه المجموعات هي:

أ. مجموعة مستندات القيود الرئيسية:

وهي المستندات الأساسية في إثبات العمليات المالية في دفاتر الدائرة وتتكون هذه المجموعة من:

1. مستندات المقبوضات وتشمل:

- أ. وصول المقبوضات للرئيسي.
- ب. وصول المقبوضات الفرعي.

2. مستندات المدفوعات وتشمل:

- أ. مستند صرف النفقات.
- ب. مستند صرف الرواتب.
- ج. مستند صرف أجور العمال.
- د. مستند صرف المدفوعات الأخرى.

3. مستند القيد.

4. مستند التسوية.

ب. مجموعة الوثائق المعززة لمستندات القيود الرئيسية:

1. أمر القبض (مستند القبض).

2. أمر الدفع.

3. طلب المشتري المحلي.

4. مستند الانخالات.

5. مستند الاخراجات.

6. مستند الإلتزام.

ج. مجموعة الدفاتر المحاسبية في الدائرة:

تتولى الدائرة مسك الدفاتر المحاسبية التالية:

1. دفتر اليومية العامة (دفتر يومية الصندوق).

2. دفتر الأستاذ العام.

3. دفتر أستاذ الإيرادات المساعد (جداول تصنيف الإيرادات).

4. دفتر أستاذ النفقات المساعد (جداول تصنيف النفقات).

5. دفاتر الأستاذ المساعدة للحسابات الوسيطة.

كما يتوجب على الدائرة مسك السجلات الرقابية والإحصائية التالية:

1. سجل مراقبة المخصصات (سجل التأدية).

2. سجل الشيكات المرتجعة.

3. سجل الحساب الإجمالي.

4. سجل رواتب الموظفين.

5. سجل الرخص والوصولات والقوائم ذات القيمة المالية.

6. سجل الموجودات الثابتة.

7. سجل المشاريع.

8. سجل ميزان المراجعة.

9. أي سجلات أخرى معتمدة من وزارة المالية.

د. مجموعة السجلات المحاسبية في وزارة المالية:

تتولى وزارة المالية مسك السجلات المحاسبية الإجمالية التالية إضافة إلى

الدفاتر والسجلات الخاصة بالدوائر:

1. سجل اليومية العامة.

2. سجل الأستاذ العام.

3. سجل أستاذ الإيرادات المساعد.

4. سجل أستاذ النفقات المساعد.

5. سجلات الأستاذ المساعدة للحسابات الوسيطة.

6. سجل دافعي الضريبة والتحققات المالية.

7. سجل رواتب الموظفين والمتقاعدين.

8. سجل الحسابات الختامية.

يجوز للدائرة مسك سجلات فرعية إضافية تحت إشرافها تتلائم مع طبيعة نشاطها لغايات إحصائية وتحليلية:

يجب على الدائرة التي تستخدم الحاسوب في عملياتها المالية الحصول على موافقة وزير المالية لاعتماد وسائل التخزين (المستندات).

تقوم وحدة النماذج والمستندات في وزارة المالية بما يلي:

(أ) طباعة وصول المقبوضات والرخص والقسائم لجميع الدوائر وتوزيعها عليها.
(ب) تدقيق جلود وصول المقبوضات والرخص والقسائم بعد الطباعة للتأكد من صحة الطباعة والأرقام المتسلسلة وعدد النسخ وعلى المدقق أن يوقع على الجلد مع ذكر اسمه الكامل والتاريخ.

(ج) استلام جلود الوصول والرخص والقسائم بموجب مستند ادخالات اللوازم.
(د) مسك سجل رئيسي يعد لهذه الغاية تسجل فيه جميع جلود الوصول والرخص والقسائم المالية المدخلة والمصرفية بموجب مستندات اخراجات للدوائر بصفحات مستقلة لكل منها، وبالمقابل تقوم تلك الدوائر بما يلي:

1. مسك سجلات رئيسية تسجل فيها جلود الوصول والرخص والقسائم المسلمة لها من الوحدة.

2. مسك سجلات فرعية للمراكز التابعة للدائرة موازية للسجلات في تلك المراكز على أن تجرى مطابقة دورية بين سجلاتها ومراكز فروعها بالإضافة إلى مطابقتها مع سجلات وزارة المالية.

(هـ) حفظ جلود الوصول والرخص والقسائم في مستودع يخصص لهذه الغاية.

(و) صرف جلود الوصول والرخص والقسائم للدوائر من مركز الوحدة في وزارة المالية حسب حاجتها السنوية بموجب مستندات اخراجات وعلى تلك الدوائر إدخالها في سجلاتها بموجب مستندات ادخالات وهكذا عندما يتمكن الاستلام والتسليم للفروع وفي جميع الأحوال ترسل نسخة من هذه المستندات إلى كل

من مدير المالية وديوان المحاسبة في المحافظة أو اللواء لغايات المراقبة والتدقيق والذين يتوجب عليهما معك قيود بها

تدقق جلود الوصول والرخص والقسائم قبل استعمالها وعند اكتشاف خطأ برقم التسلسل أو بعدد النسخ يجب عدم استعماله ويعاد للجهة التي استلم منها لإعادته إلى وزارة المالية.

يقوم رئيس القسم المختص في الدائرة بتسليم جلود الوصول والرخص والقسائم إلى أمين الصندوق أو قابض الأموال حسب الحاجة والذي عليه التأكد من صحة تسلسل الأرقام وعدد النسخ قبل الاستعمال، على أن تبقى ذمة عليه في سجل الرخص والوصول حتى يعيدها إلى رئيس القسم الذي عليه تدقيقها والاحتفاظ بها.

تصرف جلود الوصول والرخص والقسائم وتستهمل حسب تسلسل أرقامها ولا يجوز صرف أو استعمال أي جلد وصول إلا بعد صرف أو استعمال الجلود التي قبله.

على كل أمين صندوق أو من يفاط به قبض الأموال يكون بعهدته أكثر من جلد وصول واحد أن يمسك السجل المقرر لذلك ويسجل فيه جلود الوصول والقسائم والرخص التي بعهدته.

تحفظ جلود ارومات الوصول والرخص والقسائم بعد الاستعمال لدى كل جهة في مكان أمين معد لهذه الغاية.

تنظم كشوفات شهرية بجلود الوصول والرخص والقسائم المستعملة من الفروع وترسل بكتاب رسمي إلى مركز الدائرة لتقوم بتدقيقها ومطابقتها على السجلات الموجودة لديها.

على كل دائرة أن تقوم في نهاية كل سنة بحصر جلود الوصول والرخص والقسائم المستعملة وتنظيمها بكشوفات حسب تسلسل أرقامها والتوقيع على هذه

الكشوفات من قبل رئيس الوحدة المالية وعلى مسؤوليته وترسل هذه الكشففات إلى وزارة المالية بكتاب رسمي لتزيلها عن عهدة الدائرة وإرسال نسخة منها إلى ديوان المحاسبة للرجوع إليها عند إجراء التدقيق.

أ) تحتفظ الدائرة بالمستندات والدفاتر والسجلات والنماذج المالية في مكان أمين وتنظم بشكل يسهل عملية الرجوع إليها عند الحاجة ولا يجوز إتلاف أي منها قبل إنقضاء المدة المذكورة تالياً مقابل كل نوع إلا بموافقة وزير المالية:

الحد الأدنى لحفظها:

1. سجلات رواتب الموظفين والمتقاعدين وملفاتهم 60 سنة.
2. سجلات دافعي الضرائب والتحققات المالية 60 سنة.
3. سجلات الأمانات والسلف 40 سنة.
4. سجلات الأستاذ العام 50 سنة.
5. سجلات التأديبات ودفاتر اليومية 20 سنة.

ب) تحتفظ الدائرة بمستندات الصرف ووصولات المقبوضات والنماذج المالية لمدة (5) سنوات وتتلف بعد التأكد من عدم الحاجة إليها بموافقة الوزير المختص عن طريق لجنة تشكل لهذه الغاية.

مطابقة النفقات مع النقود المنقولة (الحساب المتكرر)
مذكرة تسوية بنك النفقات لشهر

البند		حركات الفترة	الرصيد
الرصيد الدفتری أول المدة		0	0
النفقات حسب خلاصة الدائرة	-		
شيكات مصروفة من مطلقات سابقة	+		
الشيكات المعلقة	-		
المعلقات البنكية	+		
النقود المنقولة المقبوضة	=	+	
الرصيد الدفتری آخر المدة			

الرصيد الدفتری آخر المدة = رصيد أول المدة + النفقات الشهرية + المصروف من التحاويل السابقة -
التحاويل المعلقة الحالية + المعلقات البنكية (حسب نوعها حيث احتمال تطرح)
الرصيد الدفتری آخر المدة =

ايرادات مالية شهر

الرصيد	حركات الفترة	البند
		الرصيد الدفترى اول المدة وفقا للدفتر المحاسبية
+		صافي المقبوضات حسب خلاصة المديرية / المركز
	+	مطلقات بنكية (خلال الشهر الحالي)
	+	بضاف رصيد البنك الفعلى اول المدة
	-	يطرح رصيد البنك الفعلى اخر المدة
	-	مقبوضات نقدية لم تودع فى البنك (مطلقات صندوق)
	+	الشيكات المرتجعه (المحصلة)
	-	الشيكات المرتجعه (خلال الشهر الحالي)
-	=	النقد المنقولة المدفوعه
=		الرصيد الدفترى اخر المدة وفقا للدفتر المحاسبية
		البند
		الرصيد الدفترى اخر المدة وفقا للدفتر المحاسبية
		بضاف
	+	مبالغ قيدت فى البنك لحساب الدائره ولم تقيد فى دفتر حساب البنك لدى الدائره (مطلقات بنك)
	+	مبالغ قيدت فى دفتر حساب البنك لدى الدائره ولم تظهر فى كشف البنك (شيكات محصله)
	+	رصيد البنك الفعلى اول المدة
		يطرح
	-	مبالغ صرفت من البنك على حساب الدائره ولم تقيد فى دفتر حساب البنك لدى الدائره (شيكات مرتجعه)
	-	مبالغ قيدت فى دفتر حساب البنك لدى الدائره ولم تظهر فى كشف البنك (مطلقات صندوق)
	-	الرصيد الدفترى المدور اول المده
	=	رصيد اخر المدة وفقا لكشف البنك

رقم الصرف	لشهر					الدائره
المركز						(رقما وكتابه)
رقم التاديه	التاريخ					الفصل
						البرنامج
						المشروع
						(رقما وكتابه)
مستند صرف التلقات						
(ثلاث مقاطع والعنوان بالكامل الاسم من)						
مطلوب الى						
المبلغ		السعر أو البديل		العدد - الكمية		المبلغ بالعمله
فلس	دينار	فلس	دينار	سعر الصرف	الاغنيه	البيان
		المجموع فقط				
أصايق على صحة البيان المذكور أعلاه وأشهد أن الإتفاق قد تم وفقا لأحكام قانون الموازنة العامة.						
اسم المفوض بالاتفاق:						
اسم المنظم وتوقيعه:				توقيعه:		
دقق فوجد مطابقا للتشريعات المالية مصدق ومحول لأمين صندوق						
الصرف						
سجل تحت رقم:						
التاريخ:						
التاريخ:						

الاسم والتوقيع:		الاسم والتوقيع:		الاسم والتوقيع:	
وصلي مبلغ		ديناراً		فلساً في / ٢٠٠	
رقم الشيك:		اسم وتوقيع المعتمد:			
تاريخه:		اسم وخاتم أمين الصندوق:			
الاقتطاعات		نوع الاقتطاع			
فلس	دينار				

الفصل السابع

نظم إدارة المعلومات

GFMIS الحكومية

ومراحل خطة

عمل تطبيق النظام

الفصل السابع : نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS

ومراحل خطة عمل تطبيق النظام

في إطار الجهود الحكومية الرامية لتطوير البنية التحتية للإدارة المالية الحكومية بتوفير قاعدة بيانات مالية موحدة تساهم في دعم عملية إدارة القرارات المالية الحكومية وبما يساهم في تعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي في المملكة.

تم الإشارة إلى أحد برامج العمل الوطني الحكومي الذي يجري العمل على تنفيذه من قبل وزارة المالية والخاص بمشروع تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية القائم على إيجاد نظام مالي محاسبي وإداري حكومي محوسب ومتكامل يربط كافة العمليات المالية والمحاسبية للوزارات والدوائر الحكومية والمراكز المالية مع وزارة المالية.

خطة العمل الخاصة في تنفيذ هذا المشروع بمراحله المختلفة:

أولاً: أهداف المشروع وغاياته:

- توفير نظام مالي محوسب متكامل ومتربط لإدارة العمليات المالية الحكومية لكافة الوزارات والدوائر الحكومية يضمن:
- سلامة وشفافية وكفاءة تقييم كافة للعمليات المالية والمحاسبية من خلال معايير محددة الملامح والمهام الوظيفية والاستخدام الأمثل.
- استخدام قاعدة بيانات مالية موحدة ومتكاملة تساعد في إدارة المال العام بكفاءة وفاعلية.
- تحديث البيانات والمعلومات المالية باستمرار.
- تحسين دورة الموازنة العامة للدولة بهدف تعزيز فاعلية الأداء الحكومي وتقديم خدمة نوعية للمواطنين.
- تطبيق عمليات رقابية مترابطة ولاحقة على عملية تخصيص الموارد المالية في قانون الموازنة العامة.

- تمكين الوزارات والدوائر الحكومية من التنفيذ الفعال لوظائف الإدارة المالية والمحاسبية والرقابية.
- تحقيق مبدأ الشفافية المالية أثناء تنفيذ الموازنة العامة وبعده.
- رفع كفاءة العمليات الرقابية على المال العام، وإصدار التقارير المالية.
- توحيد نظم المعلومات وقواعد البيانات المالية والمحاسبية.

ثانياً: الوزارات والدوائر المشمولة بتطبيق النظام:

سيطبق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS على جميع الوحدات المالية والمحاسبية الحكومية في الوزارات والدوائر الحكومية والمراكز المالية وعددها (48) جهة معنية.

وقد تم اختيار ست جهات ريادية (وزارة المالية، وزارة التخطيط والتعاون الدولي، وزارة التربية والتعليم، دائرة الموازنة العامة، دائرة الأبنية الحكومية، مديرية مالية محافظة الزرقاء).

حيث سيتم فحص وتطبيق النظام من خلال وحداتها المالية ليصار بعدها وبإنجاح النظام في هذه الجهات الانطلاق في نشر النظام وتطبيقه على باقي الجهات المعنية، وحسب الخطة الزمنية للمشروع.

ثالثاً: العمليات المالية والمحاسبية التي يغطيها النظام:

يغطي نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS (47) عملية رئيسية وأكثر من (250) عملية فرعية في المجالات المالية والمحاسبية تشمل على عمليات (اعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة إدارة تشكيلات الوظائف الحكومية إدارة المشاريع إدارة المشتريات إدارة المدفوعات إدارة المقبوضات، إدارة النقد الحسابات وإصدار التقارير).

رابعاً: مراحل العمل في تنفيذ المشروع:

تضمن العمل في المشروع ستة مراحل عمل رئيسة تم الانتهاء من المراحل الخمسة الأولى منها بنجاح:

1. مرحلة التعريف بالنظام (Definition):

تضمنت هذه المرحلة توثيق للعمليات والاجراءات المالية والمحاسبية المطبقة في الوزارات والدوائر الحكومية حالياً وموائمتها مع اجراءات العمل المتبعة على النظام.

2. مرحلة التصميم والتفصيل (Elaboration):

تضمنت هذه المرحلة تصميم النظام بالأخذ بالاعتبار كافة اجراءات ومناحي العمل المالي والمحاسبي المطبقة في الوزارات والدوائر الحكومية وموائمتها مع ما هو موجود على النظام.

3. مرحلة البناء (Build):

تضمنت هذه المرحلة بناء النظام الذي تم تصميمه في المرحلة الثانية وأتمتة وربط كافة العمليات المالية والمحاسبية القائمة وفحص النظام فحصاً شمولياً كاملاً.

4. مرحلة فحص قبول المستخدم النهائي (UAT):

تضمنت هذه المرحلة تدريب المستخدمين النهائيين للنظام في الدوائر الريادية واختبار النظام من قبل فريق المشروع ومن قبل المستخدمين النهائيين.

5. فحص القبول التشغيلي (OAT):

تضمنت هذه المرحلة البدء بتطبيق النظام في المواقع الريادية (وزارة المالية، دائرة الموازنة العامة) اعتباراً من 2010/11/1 ولنهاية العام بهدف فحص النظام بصورة تشغيلية متكاملة.

ومن ثم البدء بتطبيق النظام في المواقع الريادية المتبقية حيث بدأ العمل فعلياً بتطبيق النظام كواجهة عمل رئيسية في كل من دائرة الموازنة العامة ومديرية مالية محافظة الزرقاء ودائرة الأبنية الحكومية ووزارة التخطيط والتعاون الدولي ومديرية الإيرادات العامة في وزارة المالية اعتباراً من 2011/3/1.

6. مرحلة الانتشار (Rollout):

وتعنى بتطبيق النظام في باقي الوزارات والدوائر والمراكز المالية حيث تتضمن هذه المرحلة تدريب كافة المستخدمين النهائيين للنظام في كافة المواقع غير الريادية المستهدفة من تطبيق النظام واعداد وتجهيز البنية التحتية الفنية اللازمة

والبدء بنقل النظام تدريجياً الى تلك المواقع وصولاً لتعميم تطبيق النظام على جميع الوزارات والدوائر الحكومية والمراكز المالية المعنية مع نهاية العام 2012.

نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية يوفر معلومات موثقة ودقيقة وشاملة في وقت قياسي

يضمن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية توفير الدعم وسياسات الإصلاح المالي وإدارة المالية العامة في المملكة.

ان الوكالة الأمريكية للتعاون الدولي قامت عبر برنامج الإصلاح المالي الثاني بتقديم مساعدات فنية ودعم إدارة وتطبيقات نظام إدارة المعلومات المالية.

وهذه المساعدات سيتم استكمالها مع الموارد الجديدة الواردة ضمن مذكرة التفاهم التي تحدد أنشطة مشتركة بين الوزارة وإدارة مشروع برنامج الإصلاح المالي الثاني ما يؤدي إلى إنشاء وتشغيل مكتب مساعدة متكامل.

وتتضمن هذه الأنشطة التأسيس والأدوات والمعدات والتدريب والإدارة والتشغيل والصيانة، ولاحقاً إصدار الرخص.

أن نظام إدارة المعلومات المالية تم إطلاقه ليكون برنامجاً حكومياً شاملاً للإدارة المالية ونظام محاسبية يوحد البيانات المالية والمحاسبية للوزارات والوحدات الحكومية والمراكز المالية في المحافظات، باستخدام أحدث التقنيات ونشر استخدام نظام واحد من قبل جميع وحدات الإنفاق الحكومي.

وتكمن أهمية برنامج إدارة المعلومات المالية الحكومية في تعزيز جودة وكفاءة الإدارة المالية، حيث يعتبر أكبر مشروع لحوسبة العمليات المالية في الأردن على الإطلاق.

إذ يعمل على توفير المعلومات المالية الشاملة والموثوقة وتبادلها بشفافية ويسر مما يساعد في تفعيل أدوات الرقابة المالية وبما يمكن أصحاب القرار وصانعي السياسات من اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب، وذلك من خلال الشبكة الحكومية الآمنة.

إن المشروع يغطي 30 وزارة ودائرة حكومية و15 مركزاً مالياً تابعاً لوزارة المالية بحسب الاتفاقية التي وقعتها الحكومة مع الشركة المنفذة للمشروع، فيما ستنفذ إدارة المشروع من خلال نقل المعرفة تطبيق النظام في باقي الوزارات والدوائر الحكومية التي يبلغ عددها 25 إضافة إلى 13 مركزاً مالياً.

ويأتي تطبيق هذا النظام ضمن توجهات الحكومة الرامية إلى مواكبة أفضل الممارسات العالمية المعاصرة في مجال الإدارة المالية، وسيشكل المشروع بعد تنفيذه نقلة نوعية في مستوى كفاءة عمليات إدارة الموازنة والإدارة المالية من خلال الوصول إلى نظام معلومات مالي موحد للحكومة على مستوى المملكة وباستخدام الحلول التكنولوجية المتقدمة.

إن تطبيق هذا المشروع سيوفر نظاماً مالياً محوسباً متكاملًا يسهل عمل الأجهزة المالية والمحاسبية في وزارة المالية وجميع الوزارات والدوائر الحكومية كما يوفر الأدوات المناسبة للرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات المناسبة بالوقت المناسب.

كما أن هذا النظام س يدعم الأهداف الرئيسية لبرنامج إصلاح الإدارة المالية الحكومية بجعل عملية الموازنة أكثر شفافية وجعل قرارات الموازنة أكثر اتساقاً مع أولويات الحكومة.

إن هذا النظام يعمل ضمن قاعدة بيانات واحدة بحيث إذا كان هناك حوالة مالية صادرة من الموازنة يعمل اختباراً عليها إذا كانت متوفرة أم لا وليس هناك حاجة للمحاسب أن يذهب لدائرة الموازنة لأخذ الحوالة أي يصبح بإمكانه طلب حوالة من خلال النظام وأيضاً طلب سقف مالي من وزارة المالية دون الحاجة لمراجعته الوزارة.

علماً بأن هذه العملية ستوفر للوقت والجهد والمعلومات بالإضافة إلى أن النظام يشتمل على أحدث البرمجيات العالمية المتعلقة بإعداد الموازنة كما يوفر عدداً وكماً كبيراً من الأدوات التي تساعد في إعداد الموازنة وعمل السيناريوهات المتعلقة بإعداد الموازنة للسنوات القادمة وكذلك إعداد الموازنة بالنسبة للدائرة نفسها دون الحاجة لمراجعة دائرة الموازنة إضافة إلى أنه يساعد على تنفيذ الموازنة الموجهة بالنتائج.

و إن هذا النظام نفسه يعمل على مراقبة كفاه عمليات الحكومة المالية فكل عملية تتم في أي جهة بالمملكة سيظهر تأثيرها على سجل الأستاذ العام بأنها تمت وينعكس على حسابات الخزينة فوراً وأي مبالغ تدخل على الخزينة بنفس اللحظة يتم معرفة مصدرها.

و من خلال المشروع سيتم للربط مع أنظمة أربع جهات رئيسة هي البنك المركزي وإدارة الدين العام ودائرة الجمارك ودائرة ضريبة الدخل وأوضح إن جميع حسابات الحكومة في البنك المركزي مرتبطة بنظام الخزينة من خلال هذا النظام.

و نظام إدارة المعلومات المالية للحكومة يعتبر النواة والقاعدة الرئيسية لبناء أنظمة أخرى ضمن برنامج الحكومة الالكترونية في الأردن ويشكل حجر الزاوية الرئيسي في الإصلاح المالي.

وقد تم اطلاق هذا المشروع ضمن احتفالات المملكة بعيد ميلاد الملك عبد الله الثاني بن الحسين.

وتم إعلان تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في الوزارات والدوائر الحكومية حيث ان الانطلاق في تطبيق النظام في الوزارات والدوائر الحكومية يعتبر تطبيقاً لرؤية جلالة الملك بخصوص توسيع استخدام تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات كاحدى ادوات التطوير والاصلاح المالي.

عن طريق ايجاد نظام مالي محوسب يقوم بتوفير البيانات والمعلومات الدقيقة الشاملة في الوقت المناسب لدعم عملية صنع واتخاذ القرارات في الوقت المناسب يضمن جودة وشفافية الخدمات المالية الحكومية بالنظر لما يوفره النظام من بيئة معلوماتية آمنة ومتكاملة ودقيقة لعمليات الإدارة المالية على اختلافها ويتيح انتقالاً ليا سريعا للمعلومات لكافة الأطراف المعنية على اختلاف مواقعهم الجغرافية والوظائف التي يشغلونها.

و يعد تطبيقه تحولاً جوهرياً في الأساليب المتبعة لتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية في الوزارات والدوائر الحكومية، بالانتقال من العمل بالأساليب التقليدية وأنظمة المعلوماتية المالية الغير مترابطة، واستبدالها بنظام إدارة معلومات مالي حكومي مركزي موحد ومتكامل يغطي كافة العمليات المالية بدءاً

من إعداد الموازنة العامة للدولة وصولاً لإصدار التقارير المالية الختامية بما يرفع من كفاءة عمليات تخطيط وإدارة الموارد المالية الحكومية.

وتأتي أهمية تطبيق النظام في دعم جهود وزارة المالية لتحديث وتطوير الإدارة المالية الحكومية بمنحها الاداة للفعالة لاستثمار الوقت للوصول الى المعلومات والبيانات اللازمة الداعمة لتحقيق الأهداف الرئيسة لبرنامج إصلاح الإدارة المالية الحكومية.

والذي سينعكس ايجابا على تحسين كفاءة ادارة الانفاق والايادات العامة وإنتاجيتها التي تقضي إلى تقليص عجز الموازنة العامة والمحافظة على استدامة الاستقرار المالي.

والذي يعتبر الركيزة الاساسية للنمو الاقتصادي كأحد أهداف مشروع الإصلاح المالي وذلك بالتعاون مع الوكالة الامريكية للتنمية الدولية USAID التي قامت بتقديم المساعدات الفنية والادارية وتقديمها في هذه المرحلة المهمة من تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية وعلى الدعم المتواصل للاستقرار الاقتصادي والنمو المستدام في الأردن.

أن تطبيق النظام يعد اكبر مشروع محاسبي واداري حكومي محوسب ومتكامل على مستوى المملكة حيث يأتي تطبيقه ضمن توجهات الحكومة الرامية إلى مواكبة أفضل الممارسات العالمية المعاصرة في مجال الإدارة المالية.

وكأحد برامج إصلاح الإدارة المالية الحكومية في الاردن يغطي 47 عملية رئيسية وأكثر من 250 عملية فرعية في المجالات المالية والمحاسبية ويوفر لأصحاب القرار وصانعي السياسات اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

ويسهل عمل الأجهزة المالية والمحاسبية في وزارة المالية وجميع الوزارات والدوائر الحكومية وأشار على سبيل للذكر وليس الحصر اهم المزايا التي يوفرها

نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية ودوره وآثاره وانعكساته وابعاده على مستوى اعداد وتنفيذ السياسة المالية الحكومية بـ:-

- ربط كافة المراكز المالية (مراكز القبض) مع وزارة المالية لتظهر أرصدة المبالغ المحصلة فيها بشكل مباشر حال تسجيلها، ومتابعة تسوية تلك التحصيلات (المقبوضات) على النظام بشكل يومي من خلال ارسال البيانات اليكترونيا بعد ما كانت متابعة تلك المقبوضات تتم بشكل شهري بعد ارسال الخلاصات الورقية الى وزارة المالية.

- توفير البيانات المالية الدقيقة والآنية لإعداد الخطط المالية والتي تعتبر المحرك الرئيسي لعملية التخطيط للإنفاق وتوفير النقد من خلال ربط نظامي المدفوعات المقبوضات مع نظام إدارة النقد ليتم تحديث هذه الخطط بشكل مباشر بأرصدة النفقات والإيرادات الفعلية.

- توفير آلية واضحة لمتابعة طلبات الشراء ومستندات الالتزام وأوامر الشراء واتفاقيات الشراء وضبط هذه العملية بجميع أطرافها، كما وفر ويوفر النظام للوزارات والدوائر الحكومية امكانية الشراء عن طريق دوائر الشراء المركزية آليا بعد إجراء عملية التأكد من توفر المخصصات اللازمة للشراء على النظام من خلال ربطها مع تخصيصات الموازنة العامة وضمان عدم البدء بعملية الشراء ما لم تتوفر المخصصات الكاملة وحجزها.

- رفع كفاءة عمليات إعداد التقارير المالية السنوية والحساب الختامي للدولة بتحديد الفائض / العجز السنوي والتراكمي وتحديد موازنة التمويل الفعلية واعداد بيان المركز النقدي السنوي والتقارير المالية والجداول الملحقه بالحساب الختامي.

- ربط نظام المدفوعات مع الأنظمة الأخرى (موازنة، مقبوضات، مشتريات، ادارة نقدية، أستاذ عام) حيث لا يمكن إتمام عملية دفع دون صدور قانون

الموازنة والأوامر المالية والحوالات، وكذلك توفر سقف مالي والتحقق الآلي التام من أرقام الوصولات ومبالغها وأسماء الدافعين وإغلاقها بشكل آلي.

- توفير البيانات التاريخية للإيرادات والنفقات بشكل متكامل. وانعكاس ذلك على توفير القدرة العالية على التنبؤ بمدى تأثير المؤشرات الاقتصادية على تقديرات الموازنة. والتقليل من نسب الانحراف بين تقديرات الموازنة والمبالغ الفعلية لبند الموازنة. بما يسهم في الحد من عمليات المناقشة المالية وتحقيق الأهداف المؤسسية بكفاءة من خلال تنفيذ المشاريع المقررة في قانون الموازنة العام.

- إعداد جدول تشكيلات الوظائف بالإضافة إلى إيجاد الترابط مع الانظمة المالية المحوسبة المعمول بها في الوزارات والدوائر الحكومية كنظام ادارة الموارد البشرية HRMIS ونظام ادارة الدين العام وانظمة دائرتي الجمارك وضريبة الدخل والمبيعات.

فيما ستنفذ إدارة المشروع في وزارة المالية من خلال نقل المعرفة تطبيق النظام في باقي الوزارات والدوائر الحكومية التي يبلغ عددها 25 إضافة إلى 13 مركزاً مالياً.

وفيما يتعلق بمسار اعداد الموازنة العامة تم التطبيق التجريبي للنظام على مشروع قانون موازنة عام 2012 باعداد وادخال موازنات سبعة عشر وزارة ودائرة حكومية من خلال هذا النظام وتدريب الكوادر البشرية العاملة فيها عليه.

علما انه سيتم استكمال اعداد وادخال موازنات باقي الوزارات والدوائر الحكومية المدرجة في قانون الموازنة العامة ضمن هذا النظام.

اضافه الى أن الامر المالي العام وكذلك الاوامر المالية الخاصة قد اصبحت تصدر من خلال النظام. اما فيما يتعلق بمسار ادارة تشكيلات الوظائف، فإن العمل جارٍ لتهيئة البيئة المواتية والظروف المناسبة وكذلك البيانات المطلوبة المتعلقة بهذا الموضوع تمهيداً لاعداد جدول التشكيلات من خلال هذا النظام.

وتكمن أهمية هذا النظام في تعزيز وترسيخ مبادئ الشفافية والافصاح ورفع كفاءة التخطيط المالي وإدارة التفتقات النقدية التي تساعد في تحديد السقوف المالية وتخصيص الموارد المالية مما يشكل نقلة نوعية على طريق تحسين كفاءة عمليات إدارة الموازنة في المملكة.

دور نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS وابعاده وانعكساته في اعداد وتنفيذ السياسة المالية الحكومية:

مع دخول نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS مرحلة التطبيق العملي الفعلي في الوزارات والدوائر الحكومية الريادية (وزارة المالية، دائرة الموازنة العامة، وزارة التخطيط والتعاون الدولي، دائرة الابنية الحكومية، وزارة التربية والتعليم، مديرية مالية محافظة الزرقاء) بالإضافة الى عدد من الدوائر والوزارات الحكومية المشمولة بالمرحلة الاولى من الانتشار.

سنلقي الضوء من خلال على اهم المزايا التي وفرتها ويوفرها نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS ودوره وآثاره وانعكساته وابعاده على مستوى اعداد وتنفيذ السياسة المالية الحكومية وعلى راسي تلك السياسات ومستخدمي النظام.

يعتبر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS أحد أنظمة تخطيط موارد الأعمال والتي تعرف كبرمجيات جاهزة قابلة للتكيف، وتتكون من أنظمة فرعية تخدم وظائف متعددة، منها على سبيل الذكر لا الحصر أنظمة المدفوعات والمقبوضات والمحاسبة والمشتريات والموازنة والمشاريع.

والتي تم تصميمها بناءً على مسح لإجراءات الأعمال في أحسن الممارسات لضمان تكامل المعلومات والإجراءات، مما يمكن الوزارات والمؤسسات من استخدام وإدارة مواردها المعلوماتية والمادية والبشرية بفعالية وكفاءة عن طريق توفير حل متكامل لكافة حاجاتها المتعلقة بمعالجة المعلومات.

ويمثل تطبيق النظام إدارة للمعلومات المالية الحكومية GFMIS في الاردن تحولاً جوهرياً في الأساليب المتبعة لتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية في الوزارات والدوائر الحكومية بالانتقال من العمل بالأساليب التقليدية واستبدالها بنظام إدارة معلومات مالية حكومي موحد ومتكامل يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والممارسات الفضلى في هذا المجال بهدف الى رفع كفاءة عمليات تخطيط وإدارة الموارد المالية للحكومة؛ دعماً لعمليات الإصلاح الإداري والمالي الحكومي لتحسين ما يلي:

1. الشفافية والتوافق مع الممارسات الفضلى العالمية فيما يخص عمليات إعداد الموازنة ومتابعة تنفيذها.
2. الالتزام بمواعيد إعداد وإصدار التقارير المالية ودقتها في جميع المستويات الحكومية.
3. تنفيذ الموازنة بما يتوافق ومخصصاتها بالتأكد على أن تكون ضمن حدود الإنفاق ومحددات توفر النقد.
4. الدقة وملائمة التوقيت للعمليات البنكية وتقديم التقارير عن الإيرادات المحصلة.
5. توفير المعلومات الخاصة بالإدارة المالية وتنفيذ الموازنة للجهات التنفيذية والتشريعية المعنية باتخاذ القرارات.
6. تحقيق الاستدامة المالية من خلال إدارة النقد بشكل أكثر كفاءة وفعالية.

حيث يعمل النظام في الوزارات والدوائر الحكومية المسؤولة عن الإنفاق وتحصيل الإيرادات من مشاركة المعلومات التي تنتج خلال تنفيذ إجراءاتها المالية مع كل من وزارة المالية ودائرة الموازنة العامة بشكل مباشر.

ليتم تتبع مسار الإنفاق ومسار المقبوضات في جميع مراحله وتحسين عملية التخطيط والمراقبة خلال إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، والذي ينعكس ايجاباً

على مخرجات هذه الجهات، مثل تحسين الأداء وزيادة دقة المعلومات المالية، وتوفيرها في الوقت المناسب.

كما يؤثر على كفاءة العمليات المالية وعلى استجابتها ومرونتها ودعم عملية صنع القرارات وضمان جودة الخدمات المالية الحكومية. ويوفر بيئة معلوماتية آمنة ومتكاملة لعمليات الإدارة المالية على اختلافها بشكل يتيح انتقالاً سريعاً للمعلومات فيما بين الوزارات والدوائر الحكومية.

وتأمين بيئة متكاملة تتوفر فيها المعلومة بشكل آني ودقيق لكافة الأطراف المعنية على اختلاف مواقعهم الجغرافية والوظائف التي يشغلونها، مما يوفر الأثر المباشر في رفع مستوى كفاءة وفعالية الإجراءات المالية التي تنفذ خلال المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ قانون الموازنة العامة للدولة.

وفيما يلي وبشكل مفصل أهم آثار وانعكسات تطبيقات نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS في إعداد وتنفيذ السياسة المالية الحكومية:

رفع مستوى الدقة في تقديرات الموازنة:

- توفير البيانات التاريخية للإيرادات والنفقات بشكل متكامل على النظام.
- يوفر النظام العديد من الأدوات التي تساعد في:
 1. التنبؤ بمدى تأثير المؤشرات الاقتصادية على تقديرات الموازنة.
 2. المساعدة على تقليل نسب الانحراف بين تقديرات الموازنة والمبالغ الفعلية لبنود الموازنة.
 3. المساهمة في الحد من عمليات المناقلة المالية.
 4. تحقيق الأهداف المؤسسية بكفاءة من خلال تنفيذ المشاريع المقررة في قانون الموازنة العام.

رفع كفاءة وفعالية عمليات إعداد الموازنات الحكومية:

تسهيل عمليات إعداد الموازنات الحكومية واختصار الوقت والجهد والتكلفة خلال مراحل الإعداد، حيث يمكن حصر أبرز هذه النواحي كما يلي:

- إعداد مشاريع الموازنة بطرق معيارية وموحدة من قبل كافة الوزارات والدوائر الحكومية المعنية باستخدام النظام.
- ربط عمليات التخطيط مع عمليات إعداد الموازنة لتحقيق الأهداف.
- إعداد جداول تشكيلات الوظائف بواسطة النظام وتضمين تقديرات التكاليف الجارية للرواتب في مشاريع الموازنات بشكل متكامل.
- التوقف عن إدخال بيانات مشاريع موازنات الوزارات والدوائر الحكومية في دائرة الموازنة العامة من قبل محال الموازنة.
- تقديم مشاريع موازنات الوزارات والدوائر الحكومية إلى دائرة الموازنة العامة بواسطة النظام دون الحاجة إلى استخدام الطرق التقليدية لإرسالها.
- تبسيط عمليات المراجعة والتعديل على النسخ الأولية من مشروع قانون الموازنة نتيجة النقاشات التي تتم خلال مراحل الإعداد، حيث يتم التعديل على النظام بشكل مباشر.

مأسسة عمليات متابعة وتقييم الأداء المؤسسي:

يساهم تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS في تعزيز الممارسات الحالية نحو مأسسة عمليات متابعة وتقييم الأداء المؤسسي من خلال:

- توفير نظام المتابعة والتقييم للأهداف الوطنية والمؤسسية والبرامج والمشاريع الواردة في موازنات الوزارات والدوائر.
- توفير نظام يسهل عمليات إعداد الأطر اللازمة لمتابعة وتقييم الأداء وتحديد المؤشرات اللازمة لقياس مستويات الانجاز في المشاريع والنشاطات المقررة في الموازنات لتحقيق النتائج المستهدفة.

- إدخال القيم الفعلية للإنجاز على النظام واستخراج التقارير التي توضح مستويات الإنجاز ومدى تحقق للنتائج المستهدفة والتنبه بأي انحرافات.

رفع فعالية عمليات إدارة التخطيط النقدي من خلال:

- توفير البيانات المالية الدقيقة والآنية لإعداد الخطط المالية وخطط التدفقات النقدية من خلال ربط نظام المدفوعات ونظام المقبوضات مع نظام إدارة النقد ليتم تحديث هذه الخطط بشكل مباشر بأرصدة النفقات والإيرادات الفعلية.
- إعداد خطة التدفقات النقدية بشكل آلي باستخدام النظام.
- إعداد السقوف المالية باستخدام النظام مما يتيح استخدام امثل للنقد المتوفر.

تسهيل عمليات تنفيذ الموازنة من خلال:

- توفير المعلومات الدقيقة والآنية لاتخاذ قرارات التخصيص المناسبة بما يتوافق مع الأولويات الوطنية.
- توفير آلية واضحة ومحددة لتقديم طلبات تنفيذ الموازنة بطرق معيارية وموحدة من قبل كافة للوزارات والدوائر الحكومية (الأوامر المالية الخاصة، والحوالات المالية، والمناقلات المالية، حوالات نقل العهدة).
- توفير نظام سير العمل لإعداد هذه الطلبات في الوزارات والدوائر الحكومية واستكمال الموافقات اللازمة بشكل آلي في دائرة الموازنة العامة.
- توفير الوقت والجهد والتكلفة خلال تقديم طلبات تنفيذ الموازنة والموافقة عليها.

رفع فعالية عمليات الشراء الحكومي وتوفير آلية واضحة لمتابعة طلبات الشراء واستلام السلع والخدمات من خلال:

- إجراء عملية التأكد من توفر المخصصات اللازمة للشراء على النظام وربطها مع عمليات تخصيصات الموازنة.
- يوفر النظام إمكانية إرفاق أي وثائق ذات علاقة مع طلب الشراء، مثل المواصفات الفنية للأشغال المطلوبة، و طلبات الشراء المستخرجة من النظام والموقعة يدوياً.
- يوفر النظام إمكانية متابعة ومراقبة موقف طلبات الشراء، وذلك من خلال إعطاء الموافقات على هذه الطلبات آلياً، وعملية الالتزام بالمبالغ المالية لغايات الشراء.
- يوفر النظام مرجعية تاريخية لسجلات الشراء تساهم في تقديم التقارير والبيانات الإحصائية لمشتريات الوزارات والدوائر الحكومية.

رفع كفاءة وفعالية تنفيذ إجراءات دفع المطالبات المالية من خلال توفير ما يلي:

- ربط أوامر الشراء مع المطالبات المالية على النظام.
- ربط نظام المدفوعات مع نظام إدارة النقد لتوفير السقوف المالية للدفع من أرصدة الحسابات الصفرية وتحديث الخطط المالية بشكل مباشر بأرصدة النفقات الفعلية.
- يوفر النظام إمكانية للتحقق من توفر رصيد مخصصات إضافة إلى الرصيد الحر للحوالة المالية/ الحوالة المالية الفرعية واحتساب/ تسجيل الاقتطاعات.
- إمكانية استخدام النظام للحصول على الموافقات على مستند صرف النفقات لغايات الإجازة بشكل كامل.

- يقوم النظام بشكل آلي بإغلاق قيود الالتزام وتسجيل مستند صرف النفقات في الدفاتر المحاسبية وتحديث دفتر اليومية وسجل مراقبة المخصصات.

- إمكانية معالجة الفواتير باستخدام النظام في حال لم يتم إدخالها بشكل مسبق مع شرط توفر المخصصات للغاية التي أنشئت النفقة من أجلها.
- ربط كافة الوزارات والدوائر الحكومية مع وزارة المالية لتظهر معلومات الإنفاق الفعلي بشكل مباشر.

اختصار الوقت والجهد في حصر مبالغ إيرادات الخزينة من خلال:

- ربط كافة المراكز المالية مع وزارة المالية لتظهر أرصدة المبالغ المحصلة فيها بشكل مباشر حال تسجيلها.

- متابعة وتسوية المقبوضات على النظام بشكل يومي.

- عدم الحاجة إلى طباعة وإرسال الخلاصات المالية.

تحسين الرقابة الذاتية والوقائية للعمليات المالية والحد من الأخطاء من خلال ما يلي:

- تهيئة النظام بقواعد العمل والمتطلبات التشريعية المعمول بها والتي لا يمكن تجاوزها.

- يوفر النظام العديد من نقاط الفحص سواء كانت آلية تنفذ بشكل تلقائي أو عن طريق تسلسل سير العمل حسب صلاحيات المراجعة المحددة للمستخدمين.

تحسين نوعية البيانات و المعلومات من حيث الدقة، والشمولية، والتوافق من خلال:

- حصر كافة البيانات المالية التي نتج خلال عمليات إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وما يتخللها من عمليات مشتريات ومقبوضات ومدفوعات.

- إمكانية الاستعلام على أي معلومة مالية في أي وقت والحصول عليها بشكل دقيق ومباشر.
- توفير مرجعية تاريخه للمعلومات المالية على قاعدة بيانات موحدة.
- يوفر النظام العديد من التقارير التحليلية التي يمكن الحصول عليها في أي وقت للمساهمة في دعم عمليات اتخاذ القرارات.
- إمكانية الحصول على التقارير المالية باللغة العربية والانجليزية وبعدها عملات.

تعزيز الشفافية من خلال:

- يوفر النظام المعلومات المالية والإحصائية والتقارير المتنوعة للمساهمة في عمليات التحليل واتخاذ القرارات.
- تصميم النظام بما يتواءم مع المتطلبات التشريعية المعمول بها والممارسات الفضلى العالمية في إعداد وتنفيذ الموازنات والعمليات المالية.
- يوفر النظام الأدوات اللازمة لحصر وحفظ المعلومات المالية المتعلقة بإيرادات ومدفوعات الدولة التي تنتج خلال مراحل تنفيذ الموازنة العامة المقررة والمشورة وتوفير التقارير المالية حولها.

رفع كفاءة عمليات إعداد الحساب الختامي للدولة من خلال ما يلي:

- تحديد الفائض/ العجز السنوي والتراكمي باستخدام النظام.
- تحديد موازنة التمويل الفعلية باستخدام النظام.
- إعداد بيان المركز النقدي السنوي باستخدام النظام.
- تبسيط وتسهيل عمليات إعداد التقارير المالية والجداول الملحق بالحساب الختامي.

تحسين الخدمات المالية الحكومية من خلال:

- توفير العديد من المزايا والعمليات الآلية التي من شأنها تبسيط إجراءات تقديم الخدمات المالية الحكومية.
- اختصار الوقت والجهد اللازم في إدخال نفس البيانات أكثر من مرة.
- توفير التكامل بين كافة العمليات المالية الرئيسية.
- توفير القنوات اللازمة لتتفق البيانات والمعلومات بين الجهات المختلفة المعنية بتطبيق النظام.
- توفير قاعدة بيانات آمنة لحصر وتخزين المعلومات المالية ليتم الرجوع إليها بسهولة ويسر في أي وقت.
- الحد من نقاط الاختناق التي قد تنتج في بعض الحالات خلال تطبيق الإجراءات المالية الحكومية.
- رفع مستوى التنسيق بين الجهات المعنية بتنفيذ الإجراءات المالية.

توفير البنية التحتية التكنولوجية الآمنة والمتطورة من خلال:

- توفير قاعدة بيانات آمنة لحصر وتخزين المعلومات المالية ليتم الرجوع إليها بسهولة ويسر وفي أي وقت.
- توفير البنية التحتية الحديثة والمتطورة مثل الخوادم وشبكات الاتصال وأجهزة الحاسوب.
- اعتماد الأساليب الحديثة لضمان الحماية القصوى للبيانات والمعلومات المالية.
- وضع الخطط والاحتياطات اللازمة لمواجهة الكوارث.

الفصل الثامن

الحسابات الختامية

الحكومية

الفصل الثامن: الحسابات الختامية الحكومية

أولاً: تعريف الحساب الختامي:

يقصد بالحساب الختامي الاستخدامات الفعلية والإيرادات الفعلية عن السنة المالية المنتهية بالإضافة إلى أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة والحسابات النظامية المستخرجة من واقع الدفاتر الحسابية لكل من الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية عن ذات الفترة.

ويختلف الحساب الختامي عن الموازنة من كون الأخيرة تتضمن تقديرات للاستخدامات والموارد وباستخدام بيانات الحساب الختامي وبيانات الموازنة يمكن عمل مقارنة الفعليات بالتقديرات والوقوف على مدى الالتزام بتنفيذ الموازنة ومدى الانحراف عنها وأسباب ذلك.

ويقدم الحساب الختامي السنوي إلى وزارة المالية في الميعاد الذي تحدده الوزارة سنوياً بمنشور أعداده.

يجب اتباع الآتي بالنسبة للحساب الختامي:

- 1- يجب عند إعداد الحسابات الختامية مراعاة إرفاق القوائم والبيانات والكشوف اللازمة إرفاقها.
- 2- ضرورة الالتزام بالقواعد والمواعيد التي تتضمنها التعليمات التي تصدرها وزارة المالية سنوياً والخاصة بإعداد الحساب الختامي للدولة.
- 3- ضرورة إجراء التسويات والتعديلات الختامية تنفيذاً لملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات عن فحص الحسابات الختامية.

القواعد الفنية لإعداد الحسابات الختامية للجهات الحكومية

تقديم:

تمثل الموازنة خطة عمل لسنة مالية مقبلة تعبر عما تعترّم إنجازته من برامج ومشروعات في سبيل تحقيق أهدافها ضمن إطار الأهداف والبرامج الرئيسية للدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وذلك في حدود ما يتم الترخيص به من السلطة التشريعية من اعتمادات مالية لما تتوقع إنفاقه على تلك البرامج والمشروعات وما تتوقع تحصيله من إيرادات من مختلف مصادر الإيرادات خلال نفس الفترة الزمنية.

أما الحسابات الختامية للجهات الحكومية فهي تعبر عن مخرجات تنفيذ الميزانية والتي تتكون من شقين، الأول منها يمثل البيانات المالية وتتضمن المصروفات الفعلية والإيرادات المحصلة مقارنة باعتمادات وتقدير الميزانية.

إلى جانب حركة أرصدة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية عن السنة المالية المنتهية بالإضافة إلى تقويم الموجودات، أما الشق الثاني فهو المعلومات وتمثل الجانب الموضوعي معبرا عنها بالأهداف التي تحققت في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي مقارنة بالمستهدف في الميزانية المعتمدة.

الحسابات الختامية الحكومية

أولا تعريف الحساب الختامي:

يقصد بالحساب الختامي الاستخدامات الفعلية والإيرادات الفعلية عن السنة المالية المنتهية بالإضافة إلى أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة والحسابات النظامية المستخرجة من واقع الدفاتر الحسابية لكل من الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية عن ذات الفترة.

ويختلف الحساب الختامي عن الموازنة من كون الأخيرة تتضمن تقديرات للاستخدامات والموارد، وباستخدام بيانات الحساب الختامي وبيانات الموازنة

يمكن عمل مقارنة الفعليات بالتقديرات والوقوف على مدى الالتزام بتنفيذ الموازنة ومدى الانحراف عنها وأسباب ذلك.

الحسابات الختامية للمنشآت

الحسابات الختامية هي مجموعة القوائم المالية وبيانات نتائج الأعمال التي تقوم بها المنشآت الاقتصادية في أثناء دورة مالية (محاسبية) غالباً ما تكون سنة. وتعد المنشآت الاقتصادية حساباتها للختامية في نهاية الدورة (نهاية السنة الميلادية عادة) لبيان أوضاعها عن الدورة السابقة.

تبين الحسابات الختامية للمنشأة وضعها المالي في نهاية العام كما توضح عوامل الضعف والقوة في نشاطها ويمكن من فحص الحسابات الختامية وتدقيقها في أي منشأة الوقوف على أوضاعها وإجراء التحليل المالي لنشاطها.

تتألف الحسابات الختامية في المنشأة حسب تسلسل إعدادها من الحسابات الآتية: حساب التشغيل، حساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر.

وتجدر الملاحظة أن رصيد أي من الحسابات الختامية السابقة يرد بأول بند في الحساب الذي يليه في الجانب الدائن أو المدين بحسب الحال باستثناء حساب الأرباح والخسائر الذي ترحل نتيجته إلى الميزانية وتوضح في نهاية الموجودات أو المطالبين فيما إذا حققت المنشأة خسارة أو ربحاً.

حساب التشغيل

يعد حساب التشغيل واحداً من الحسابات الختامية المهمة في المنشآت الاقتصادية ذات الطابع الإنتاجي. ويتم تنظيم حساب التشغيل بنهاية مدة محاسبية محددة هي عادة نهاية العام. ويهدف إعداد هذا الحساب إلى إظهار تكلفة إنتاج السلعة التي تنتجها المنشأة في مدة محددة، وتحليل هذه التكلفة وبيان مكوناتها.

ومن أجل تنظيم حساب التشغيل على أسس سليمة لا بد أن يكون للمنشأة المعنية نظام خاص لمحاسبة التكاليف.

ويتم عادة تصميم محاسبة تكاليف نوعي لكل منشأة على حدة استناداً إلى الأسس والقواعد العلمية العامة لمحاسبة التكاليف من جهة، وانطلاقاً من طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة الإنتاجية وخصائص هذا النشاط من جهة أخرى. ويجري تقسيم المنشأة، لأغراض تصميم نظام محاسبة التكاليف، إلى مجموعات من مراكز النشاط تدعى مراكز التكاليف.

ويراعى في تحديد مركز التكلفة أن يكون ممثلاً لنشاط معين ومحدد، وأن يكون مرتبطاً بوحدة إشراف ومسؤولية محددة ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة. كما يجب أن يراعى قدر الإمكان تجانس الآلات والمعدات المستخدمة في المركز والعاملين فيه. وينتج من مركز التكلفة منتج مميز أو خدمة مميزة قابلة للقياس.

وهكذا يمكن تحديد عدد معين من مراكز التكلفة داخل كل مجموعة من مجموعات المراكز المشار إليها سابقاً وفقاً لحجم المنشأة وطبيعة النشاط الذي تمارسه.

ينظم حساب تشغيل لكل معمل أو لكل خط إنتاجي بحسب الحال.

وتتجمع في الطرف المدين من حساب التشغيل النفقات المختلفة من مواد وأجور ومصاريف أخرى، المرتبطة مباشرة بالمركز الإنتاجي، إضافة إلى نصيب المركز من نفقات مراكز الخدمات الإنتاجية بحسب نسبة استفادته من خدمات هذه المراكز.

كما تسجل في الطرف المدين من حساب التشغيل قيمة الإنتاج غير التام في أول المدة. أما في الطرف الدائن من حساب التشغيل فتسجل قيمة الإنتاج غير التام في آخر المدة. ويشكل الرصيد المدين لحساب التشغيل تكلفة إنتاج المعمل أو الخط الإنتاجي عن المدة المنتهية بتاريخ إعداد هذا الحساب.

وترحل تكلفة الإنتاج التي تظهر رصيداً مدينياً لحساب التشغيل إلى الطرف المدين من حساب المتاجرة.

أهمية حساب التشغيل: تتبع أهمية حساب التشغيل بصفته واحداً من الحسابات الختامية للمنشآت الاقتصادية التي تطبق نظاماً لمحاسبة التكاليف من أهمية محاسبة التكاليف نفسها.

حساب المتاجرة

هو أحد الحسابات الختامية للمنشآت الاقتصادية، ويتم تنظيمه بنهاية فترة محاسبية محددة هي عادة نهاية العام.

حيث تتم فيه مقابلة الإيرادات المتولدة عن النشاطات الرئيسة التي أقيمت من أجلها المنشأة متمثلة بالمتاجرة بالسلع أو البضائع من جهة، بالتكاليف أو المصروفات التي أسهمت مباشرة في توليد هذه الإيرادات من جهة أخرى.

والهدف من حساب المتاجرة هو إظهار نتيجة النشاط التجاري للمنشأة. فإذا كانت الإيرادات أكبر من النفقات فإن هذه الزيادة تدعى مجمل الربح أو مجمل ربح المتاجرة، وإذا كانت النفقات أكبر من الإيرادات فإن النتيجة تدعى مجمل الخسارة أو مجمل خسارة حساب المتاجرة.

العناصر التي يتكون منها حساب المتاجرة: يتم تنظيم حساب المتاجرة على شكل حساب له جانبان، جانب مدين وجانب دائن.

تسجل في الجانب المدين من حساب المتاجرة أرصدة الحسابات الآتية:

1- البضاعة الجاهزة أول المدة: وهي عبارة عن المخزون السلعي من البضائع الباقية في المخازن في نهاية الدورة المالية السابقة والدورة على الدورة المالية الحالية.

2- المشتريات: وتشمل البضائع المشتراة في أثناء المدة بغرض إعادة بيعها وتحقيق الأرباح.

3- مصاريف الشراء: وتضم للمصاريف كلها المتعلقة بعملية شراء البضائع مثل أجور نقل وتحميل المشتريات، والرسوم الجمركية، وعمولة وكلاء الشراء.

4- مردودات المبيعات: وهي البضائع التي سبق بيعها للزبائن والمعادة من قبلهم لعدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها أو بسبب تلفها أو وجود عيوب فيها.

وفي المنشآت الصناعية التي تطبق نظاماً لمحاسبة التكاليف، تسجل في الطرف المدين من حساب المتاجرة، إضافة إلى ما سبق، تكلفة الإنتاج المستخرجة من حساب التشغيل الذي تعده هذه المنشآت قبل إعداد حساب المتاجرة.

وتظهر في الطرف الدائن من حساب المتاجرة أرصدة الحسابات الآتية:

1- البضاعة الجاهزة آخر المدة: وهي عبارة عن المخزون السلعي من البضائع الباقية في المخازن في نهاية الدورة المالية الحالية والمدورة إلى الدورة المالية القادمة.

2- المبيعات: وتشمل قيمة البضائع المباعة خلال الدورة المالية.

3- مردودات المشتريات: وتمثل قيمة المشتريات المعادة إلى الموردين بسبب عدم مطابقتها للمواصفات أو بسبب تلفها أو وجود عيوب فيها.

كما أن الاتجاهات الحديثة لتنظيم الحسابات الختامية تميل إلى دمج حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في قائمة واحدة تدعى قائمة الدخل.

حساب الأرباح والخسائر

هو أحد الحسابات الختامية للمنشآت الاقتصادية، يتم تنظيمه بنهاية مدة محاسبية محددة هي عادة نهاية العام، ويهدف إلى إظهار نتيجة النشاط الذي قامت به المنشأة في تلك المدة ربحاً صافياً أو خسارة صافية.

ويتم تنظيم حساب الأرباح والخسائر على شكل حساب له جانبان، جانب مدين يُقيد فيه النفقات التي تخص المدة المحاسبية المحددة، وجانب دائن يُقيد فيه الإيرادات التي ترتبط بتلك المدة.

وتظهر نتيجة المدة المحاسبية، بعد جمع النفقات من جهة والإيرادات من جهة أخرى، رصيذاً دائئاً أو رصيذاً مدينياً. فإذا كان الرصيد دائئاً فذلك يعني أن المنشأة قد حققت ربحاً صافياً، وإذا كان الرصيد مدينياً فذلك يعني أن المنشأة قد حققت خسارة صافية.

ويتم تسجيل النفقات والإيرادات في حساب الأرباح والخسائر انطلاقاً من فرض استمرار المنشأة.

ومن أن المدة المحاسبية التي يعد حساب الأرباح والخسائر عنها ما هي إلا حلقة من سلسلة من الحلقات المتصلة التي تؤلف حياة المنشأة، وهو ما يمكن التعبير عنه بقاعدة سنوية المحاسبة أو دورية المحاسبة.

وتعد قاعدة مقابلة الإيرادات التي تخص مدة محاسبية محددة بالتكاليف التي تخص تلك المدة من القواعد الأساسية في قياس الربح المحاسبي. ويتحدد الربح الصافي للمنشأة من هذه المقابلة، إذ تكون النتيجة ربحاً عندما تزيد الإيرادات على التكاليف، وتكون النتيجة خسارة عندما تكون التكاليف أكبر من الإيرادات.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية قياس الربح المحاسبي قياساً سليماً، بحساب الأرباح والخسائر، تأخذ بالحسبان سياسة الحيطة والحذر التي تقتضي تحميل المدة المحاسبية الخسائر المحتملة للحدوث عن طريق أخذ المخصصات المناسبة لمقابلة هذه الاحتمالات من جهة مثل مؤونات الديون المشكوك فيها ومؤونات انخفاض أسعار المخزونات.

كما أن ضرورة المحافظة على رأس المال المستثمر للمنشأة تقتضي من جهة أخرى، التأكد من أن إيرادات هذه المدة قد حملت بالتكاليف التي ولدت هذه الإيرادات بما في ذلك تكاليف اهتلاك الأصول الثابتة.

العناصر التي يتألف منها حساب الأرباح والخسائر: تشمل النفقات والإيرادات التي يتألف منها حساب الأرباح والخسائر بنوداً متعددة ومختلفة، مما يقتضي تبويبها بطريقة تحقق أكبر قدر من الوضوح والفائدة.

ويتم تبويب النفقات في الطرف للمدين من حساب الأرباح والخسائر، والإيرادات في الطرف الدائن منه بأساليب مختلفة، فيما يأتي أحد هذه الأساليب الأكثر شيوعاً.

1- النفقات: تظهر النفقات في الطرف المدين من حساب الأرباح والخسائر مبنية على النحو الآتي

أ- مصاريف البيع والتوزيع: وتشمل البنود التي تمثل النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل بيع وتوزيع منتجاتها.

ب- المصاريف الإدارية: وتشمل البنود التي تتحملها المنشأة للقيام بأعمالها الإدارية.

ج- المصاريف المالية: وتشمل البنود التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على التمويل اللازم لعملياتها المختلفة.

د- المصاريف العامة: وتشمل، مصاريف ونفقات السفر، رسوم تسجيل السيارات ومصاريفها، إيجارات العقارات، والمصاريف النثرية.

2- الإيرادات:

بعد أن تكون إيرادات المبيعات قد سجلت في حساب المتاجرة، يحول الربح التجاري الذي يظهره هذا الحساب إلى الطرف الدائن من حساب الأرباح والخسائر، ويؤلف على هذا النحو أول البنود في الطرف الدائن من حساب الأرباح والخسائر الذي يشمل إضافة إلى تلك بعض الإيرادات المتنوعة الأخرى.

أهمية حساب الأرباح والخسائر للمنشأة: إن الهدف الأساسي لمعظم الوحدات الاقتصادية هو تحقيق الربح، لأن تحقيق الربح يؤدي إلى زيادة حقوق

أصحاب الملكية من جهة، ويعد أساساً لقياس العائد على الأموال المستثمرة في المنشأة من جهة أخرى.

كما أن تحقيق الربح يؤدي إلى زيادة ثروة المنشآت الاقتصادية ونموها وازدهارها، وإلى نمو الاقتصاد القومي.

ومن هنا تأتي أهمية حساب الأرباح والخسائر للمنشآت الاقتصادية، بوصفه الحساب الذي يبين نتيجة أعمال هذه المنشآت في مدة معينة.

إن أطرافاً عدة، مثل مالكي المنشأة، الدوائر المالية والرسومية، وزبائن المنشأة ومقرضيها.

وجميع المتعاملين معها يتأثرون بصورة أو بأخرى بنتيجة أعمال هذه المنشأة كما تظهر من خلال حساب الأرباح والخسائر، مما يقتضي اتباع الأسس والطرق السليمة في إعداد هذا الحساب لكي يأتي معبراً تعبيراً أقرب ما يكون إلى الدقة عن نتيجة أعمال المنشأة.

ويرى بعض الاقتصاديين إضافة الميزانية، التي تصور موجودات المنشأة ومطالبها في لحظة معينة، عادة تكون نهاية السنة أو الدورة المالية، إلى الحسابات الختامية، في حين أن الميزانية ليست حساباً بل هي صورة تعبر عن موجودات المنشأة ومطالبها.

لهذا السبب يرجح معظم المحاسبين والاقتصاديين إخراج الميزانية [ر] من مفهوم الحسابات الختامية ودراستها على نحو مستقل.

الفصل التاسع

القيود المحاسبية

الفصل التاسع: القيود المحاسبية

نلاحظ ان الحسابات الحكومية تتألف من:

1. حسابات الموازنه وهى: حساب الايرادات وحساب النفقات.
2. حسابات وسيطه وهى: الامانات للسلفات للنقود المنقوله المصروفات. المسترده المعلقات (صندوق وينك) التحاويل المعلقه المسترد من صرفيات سنين سابقه والشيكات المرتجعه.
3. حساب الخزينه وهو: الحساب الذى تصرف منه نفقات الحكومه على مختلف الدوائر ويحول اليه كافة الايرادات المحصله على اختلاف انواعها.

القيود المحاسبية:

القيود المحاسبية للايرادات:

(أ) القيود فى وزارة المالىه / امين صندوق الايرادات:

• عند قبض الايراد نقدا او بشيك

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / الايرادات

ويتم بموجب وصول مقبوضات + امر قبض

وفى نهاية كل يوم يقوم امين الصندوق بايداع الاموال المتجمعه لديه فى

حساب الايرادات فى البنك المركزى ويحضر معه الفيشه ويسجل القيد التالى:

*** من حـ / البنك المركزى

*** الى حـ / الصندوق

بموجب مستند القيد + الفيشه

وعند قبض الايرادات بواسطة البنك المركزى مباشره يقوم محاسب الدائره

بايداع ايراداته فى البنك المركزى مباشره ثم يأخذ فيشه الايداع (قسمة الايداع)

الى وزارة المالىه ويسجل امين صندوق الايرادات القيد التالى:

*** من حـ / البنك المركزى

*** الى حـ / الايرادات

بموجب وصول المقبوضات + الفيشه

عند قبض الايرادات بواسطة البنوك المعتمده (الوسيطه) يقوم محاسب الدائره بايداع ايراداته فى احد البنوك المعتمده (كبنك الاسكان مثلا) ثم يأخذ الفيشه معه ونسخه من دفتر صندوقه (كشف بالمبالغ المقبوضه من طرفه) الى امين صندوق المالىه الذى يسجل القيد التالى:

*** من حـ / بنك الاسكان

*** الى حـ / الايرادات

بموجب وصول المقبوضات + الفيشه

وبعد ذلك يقوم بنك الاسكان بتحويل المبالغ الى البنك المركزى لقيدھا فى حساب الايرادات العامه ثم يقوم البنك المركزى بدوره بارسال اشعار دائن الى امين صندوق الايرادات الذى يسجل القيد التالى:

*** من حـ / البنك المركزى

*** الى حـ / بنك الاسكان

بموجب مستند قيد + اشعار دائن

وفى نهاية كل يوم يقوم البنك المركزى بتحويل المبالغ المتجمعه فى حساب الايراد العام الى حساب اخر لديه هو حساب الخزينه ويرسل اشعار بذلك احدهما اشعار مدين لامين صندوق الايرادات والاخر دائن لمحاسب الخزينه فى وزارة المالىه.

وعند استلام امين صندوق الايرادات الاشعار المدين يسجل فى قيوده القيد التالى:

*** من حـ / النقود المنقلبه (المنفوعه)

*** الى حـ / البنك المركزى

بموجب مستند قيد + اشعار مدين

ب) القيود فى وزارة المالية/ محاسب الخزينه:

عند تلقى محاسب الخزينه الاشعار الدائن من البنك المركزى نظير قيام البنك المركزى بتحويل المبالغ من حساب الايرادات الى حساب الخزينه كما تم بيانه سابقا فانه يقوم بتكوين القيد التالى:

*** من حـ / البنك المركزى

*** الى حـ / النقود المنقوله (المقبوضه)

بموجب مستند القيد + اشعار دائن

وعند قيام محاسب الخزينه بتغذية مراكز المالية فى المحافظات لتغطية نفقاتها عن طريق اصدار شيكات اليها يسجل القيد التالى:

*** من حـ / النقود المنقوله

*** الى حـ البنك المركزى

بموجب مستند صرف + شيك (كان هذا الاجراء متبع بالسابق)

عند قيام محاسب الخزينه بتغذية حسابات الوزارات والدوائر المغلقه والمفتوحه عن طريق اصدار (سقوف ماليه) يقوم البنك المركزى بارسال اشعارات مدينه الى محاسب الخزينه واشعارات دائنه الى الوزارات والدوائر ويسجل محاسب الخزينه وفور تلقيه الاشعارات المدينه القيد التالى:

*** من حـ / النقود المنقوله

*** الى حـ / البنك المركزى

بموجب مستند صرف + اشعار مدين

ج) القيود المحاسبية فى مراكز المالية فى المحافظات:

• عند قبض الايراد نقدا او شيك

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / الايرادات

ويتم بموجب وصول مقبوضات + امر قبض

عند ايداع الاموال النقدية المتجمعه لديه فى البنك المعتمد (البنك الاهلى
على سبيل المثال) يتم عمل للقيد التالى:

*** من حـ / البنك المعتمد الاهلى

*** الى حـ / الايرادات

بموجب الفيشه (نقدا / شيك) + مستند قيد

عند قيام محاسبى الدوائر فى المحافظات بايداع متحصلات مباشره فى
البنك يسجل محاسب المالىه فى المحافظه يتم عمل للقيد التالى:

*** من حـ / البنك المعتمد الاهلى

*** الى حـ / الايرادات

بموجب وصول مقبوضات + الفيشه + نسخة الصندوق

عند قيام البنك المعتمد فى المحافظات بتحويل المبلغ الى البنك المركزى يتم
تقيدها فى حساب الايرادات العامه فى البنك المركزى يسجل محاسب المالىه فى
المحافظه القيد التالى:

*** من حـ / النقود المنقوله

*** الى حـ / البنك المعتمد الاهلى

بموجب مستند صرف + اشعار مدين من البنك

يستدل من القيد السابق بانه عندما يقوم البنك المعتمد فى المحافظه بارسال
المبالغ الى البنك المركزى يرسل اشعار مدين لمحاسب المالىه فى تلك المحافظه

ثم يقوم محاسب المالىة بتنظيم مستند صرف نفقات اخرى باسم البنك المركزى ويعززه بأشعار البنك المدين ويسجل القيد السابق.

وهنا يقوم البنك المركزى فور تلقيه للمبالغ المحولة اليه من البنوك المعتمدة فى المحافظات بارسال اشعارات دائنه الى امين صندوق الايرادات فى وزارة المالىة الذى يسجل القيد التالى:

*** من حـ / البنك المركزى

*** الى حـ / النقود المنقولة

بموجب وصول مقبوضات + اشعار دائن

ثم يقوم امين صندوق الايرادات بارسال وصول المقبوضات الى محاسب المالىة المختص فى المحافظة

د) معالجة الشيكات المرتجعه:

عند قيام البنك المركزى او البنوك المعتمدة باعادة بعض الشيكات الى محاسبى الوزارة بسبب عدم تحصيل قيمتها لسبب او لآخر فان محاسب المالىة المختص ينظم فيها سند قيد ويسجل القيد التالى:

*** من حـ / الشيكات المرتجعه

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند قيد + اشعار البنك المدين

ويسجل هذا الشيك فى سجل الشيكات المرتجعه بجانبه المدين لمتابعة تحصيل قيمته.

عند تحصيل قيمة الشيك المرتجع ويتم قبضه من قبل البنك بموجب فيشة ينظمها محاسب المالىة المختص امين الصندوق فان القيد يكون كما يلى:

*** من حـ / البنك

*** الى حـ / الشيكات المرتجعه

بموجب مستند قيد + الفيشه

عند تحصيل قيمة الشيك المرتجع نقدا في هذه الحالة يقبض المحاسب المختص او امين الصندوق قيمة الشيك المرتجع نقدا من صاحبه ومن ثم يعيد الشيك المرتجع اليه ويسجل في قيوده القيد التالي:

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / الشيكات المرتجعه

بموجب وصول مقبوضات + امر القبض

عند قيام محاسب الدائره بتحصيل قيمة الشيك المرتجع عن طريق ايداع قيمته مره اخرى في البنك لحساب الايرادات العامه بطريق الخطأ فان محاسب الماليه يقوم باثبات القيد التالي:

*** من حـ / الايرادات العامه

*** الى حـ / الشيكات المرتجعه

بموجب مستند قيد + الفيشه (محاسب الدائره) + موافقة وزير الماليه

عند الغاء الشيك المرتجع لاسباب قانونيه مبرره واعادته الى الساحب فان محاسب الماليه يسجل القيد التالي:

*** من حـ / الايرادات

*** الى حـ / الشيكات المرتجعه

بموجب مستند قيد + موافقة وزير الماليه

يلاحظ انه تم توسط حـ / النقود المنقوله بالنسبه لايرادات مراكز الماليه في المحافظات ومحاسب (امين صندوق الايرادات) وزارة الماليه لانها تقوم بتنظيم خلاصه حسابيه شهريه حسب بنود الموازنه وترسل الى مديرية الحسابات

العامه اما بالنسبه لباقي إيرادات الوزارات والدوائر الرسميه فهي محصوره بقسم صندوق الايرادات في وزارة المالىه الذى ينسقها حسب بنود الموازنه

عند قيام امين صندوق الايرادات بقبض الشيكات الوارده من الدوائر المتعلقه بالايرادات مثل رسوم طوابع الواردات والعائدات التقاعديه والرسوم والرخص فانه يسجل فى يوميته القيد التالى:

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / الايرادات العامه

بموجب وصول مقبوضات + امر القبض

ثم يقوم بارسال النسخه البيضاء من وصول المقبوضات الى الدائره المعنيه (ملاحظه تم الاستغناء عن اصدار شيكات من قبل الدوائر بتحويل مالى توفيراً للجهد والوقت).

عند رد مبالغ دخلت خزينة الدوله اما عن طريق الخطأ او زياده عن الاستحقاق القانونى فيتم ردها الى صاحبها بعد اخذ موافقة وزير المالىه على ذلك ويتم عن طريق اجراء تسويه حسابيه/ سند قيد من قبل محاسب التسويات فى مديرية الحسابات العامه على النحو التالى:

*** من حـ / الايرادات العامه (تتزيل قبض)

*** الى حـ / الامانات المتنوعه (اضافه قبض)

اعادة الامانه التى قبضت بالوصول رقم تاريخ وبوجب موافقة وزير المالىه:

عند ايداع مبلغ فى حساب الايرادات العامه بدلا من حساب الامانات مثال مبلغ يخص رسوم الجامعه فان محاسب التسويات يقوم بتنظيم مستند تسويه / قيد على النحو التالى:

*** من حـ / الايرادات العامه (تتزيل قبض)

*** الى حـ / الامانات المتنوعه او مثلاً امانات رسوم جامعه

(اضافة قبض)

اعادة الامانه التى قبضت بالوصول رقم تاريخ التى قبضت بطريق الخطأ:

عند ترحيل مبلغ قيد فى حساب الرسوم الجمركيه بطريق الخطأ فى دفتر استاذ الايرادات المساعد فى حين يجب ترحيله الى حساب ضريبة المغادرين وتم اكتشاف الخطأ بعد اقفال القيود وعمل الخلاصه الحسابيه الشهريه (تعادل ميزان المراجعة) فان محاسب التسويات فى وزارة المالىه/ مديرية الحسابات العامه ينظم مستند تسويه/ مستند قيد على النحو التالى:

*** من حـ / الرسوم الجمركيه (تنزيل قبض)

*** الى حـ / ضريبة مغادرين (اضافة قبض)

تصحيح الخطأ بموجب الوصول رقم تاريخ

*** القيود المحاسبية للنفقات والحسابات الوسيطه الاخرى

تقوم وزارة المالىه/ الخزينه بتغذية حسابات الوزارات والدوائر الرسميه الاخرى عن طريق توجيه كتب رسميه الى البنك المركزى تطلب فيها من البنك باجازه صرف الشيكات التى تصدرها الوزارات والدوائر بحيث لا يتجاوز السقف الممنوح لها فى ذلك الشهر وعند استلام الوحده الحكوميه كتاب السقف المالى واشعار البنك الدائن المتعلق بالسقف يتم اثبات القيد المحاسبى التالى:

*** من حـ / البنك المركزى

*** الى حـ / النقود المنقوله

مستند قيد + اشعار بنك

ثم تبدأ الوحده الحكوميه الاتفاق من حسابها لدى البنك المركزى وعلى سبيل المثال قيام الدائره بصرف الرواتب فانه يتم اثباتها فى دفتر يومية الصندوق كما يلى:

*** من حـ / النفقات العامة

الى منكرين

*** حـ / البنك (شيك بصافى الراتب)

*** حـ / امانات الدوائر الرسمية

بموجب مستند صرف الرواتب والشيكات واية معززات ضروريه مثل
براءة التشكيلات او كتب الترفيع.

بعد ذلك يقوم امين صندوق النفقات بصرف جميع الامانات بموجب شيك
يرسله الى امين صندوق الامانات ويسجل امين صندوق النفقات فى دفتر اليوميه
العامة القيد التالى:

*** من حـ / امانات الدوائر

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند صرف رقم () وشيك رقم () وبذلك يقل حساب
امانات الدوائر فى قيوده.

اما امين صندوق الامانات فانه يقبض الشيك بموجب وصول مقبوضات
ويسجل فى يوميته القيد التالى:

*** من حـ / البنك / الصندوق

*** الى حـ / امانات الدوائر

بموجب وصول مقبوضات + الفيشه البنكيه

ومن الجدير بالذكر ان حساب الامانات المفتوح لدى البنك المركزى يتم
تغذيته من حسميات رواتب الموظفين الشهرية وبعد الامانات الاخرى حسب
طبيعة عمل الدائره وفى نهاية الشهر يقوم امين صندوق الامانات بعد ان يتم
ترحيل كافة الامانات اصوليا بتنظيم شيكات افراديه بانواع هذه الامانات ويرسلها
الى الجهات الخاصه بها ويقيد فى دفتر اليوميه مايلى:

*** من حـ / امانات الدوائر

*** الى حـ / البنك

بموجب مستندات صرف + شيكات

وبذلك تقل حسابات جميع مفردات امانات الدوائر التي تم قبضها من امين صندوق النفقات.

• عند استلام امين صندوق الايرادات في وزارة المالية الشيكات المرسلة اليه من امناء صناديق الامانات في الوزارات والدوائر الرسمية المتعلقة بالايرادات مثل رسوم طوابع الواردات والعائدات التقاعديه والغرامات والرسوم والرخص والمسترد من صرفيات سنين سابقه وطوابع الشيكات واية ايرادات اخرى فانه يسجل في يوميته مايلي:

*** من حـ الصندوق

*** الى حـ / الايرادات العامة

بموجب وصول مقبوضات + امر القبض اما حاليا فانه يتم اصدار امر تحويل من الدائره بدلا من اصدار شيك.

وعند قيام امين صندوق الامانات في وزارة المالية بقبض الشيكات المرسلة اليه من الوزارات والدوائر والمتعلقه بامانات رسوم الجامعات فانه يسجل في يوميته القيد التالي:

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / امانات الجامعات

بموجب شيكات الدوائر + وصول مقبوضات امانات

وفي نهاية الشهر يقوم بتوزيع حصيلة حصص الجامعات حسب النسبه المقرر من مجلس الوزراء ويسجل في دفتر يوميته مايلي:

*** من حـ / امانات الجامعات

*** الى حت / البنك

بموجب مستندات صرف + شيكات

اما بخصوص المصروفات المستردة فقد كان الاجراء المتبع بأن يقوم امين صندوق الامانات فى وزارة المالية بقبضها حسب الفصل والماده ويسجل القيد التالى:

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / المصروفات المستردة

بموجب وصول مقبوضات + امر القبض

وفى نهاية العام يقوم باقفال حساب المصروفات المستردة بحساب النقود المنقوله على النحو التالى:

*** من حـ / المصروفات المستردة

*** الى حـ / النقود المنقوله

بموجب مستند قيد رقم ()

ويتم تسوية حساب المصروفات المستردة واعادتها الى الفصل والماده التى صرفت منها من قبل محاسب التسويات فى وزارة المالية / مديرية الحسابات العامه بهدف اصدار الحساب الختامى وحسب التالى:

*** من حـ / المصروفات المستردة (تنزيل قبض)

*** الى حـ / النفقات العامه (تنزيل صرف فصل وماده)

بموجب وصول المقبوضات للسنة الماليه الحاليه

ثم يرسل محاسب التسويات فى وزارة المالية نسخه عن التسويه لمحاسب الدائره المعنيه ليقوم بتنزيل قيمة التسويه من النفقه المصروفه من الفصل والماده

ولكن فى الوقت الحاضر يتم قبضها من قبل الدائره نفسها على الفصل والماده وفى حالة قيام معتمد صرف الرواتب او البنك المحول اليه الراتب باعادة صافى راتب احد الموظفين بسبب الاستقاله او الاحاله على التقاعد الى امين صندوق الامانات فى وزاره او الى محاسب المالىه تمهيدا لاعادته الى الفصل والماده الذى صرف منها فيتم ذلك كما يلى:

*** من حـ / الصندوق / او البنك

*** الى حـ / المصروفات المسترده

استلام صافى راتب الموظف () بوجب وصول مقبوضات + امر
القبض + القيشه

وفى نهايه العام يتم اقفال حساب المصروفات المسترده فى حساب النقود المنقول له كما تم بيانه سابقا.

ياخذ معتمد صرف الرواتب او الشخص المسؤول النسخه الاولى من ايصال المقبوضات لتثبيته فى صفحه الموظف فى سجل الرواتب تمهيدا لتنظيم مستند صرف براتب الموظف المذكور عن المده المستحقه له من الشهر.

ثم يقوم محاسب التسويات فى وزاره ومن واقع ايصال المقبوضات بعمل التسويه المحاسبية اللازمه بهدف اعاده راتب الموظف المذكور الى الماده التى صرف منها علما بان امين صندوق الامانات فى الدائره الحكوميه كان قد ارسل جميع الحسميات الى الجهات المختصه لعدم علمه باحالة او استقاله الموظف وتكون التسويه / مستند القيد على النحو التالى:

من مذكورين:

*** من حـ / المصروفات المسترده (صافى الراتب) تنزيل قبض

*** من حـ / حسميات الراتب تنزِيل قبض وتمثل هذه الحسميات ضريبة الدخل والتقاعد والضمان الاجتماعى والجمعيات الخاصة بالموظفين والتأمين الصحى

*** الى حـ / الرواتب (فصل وماده) تنزِيل صرف

وبهذه التسويه تكون وزارة المالىة قد اعادت اجمالى الراتب الى مخصصات المواد التى صرف منها الراتب حيث يقوم محاسب الدائره المعنيه وعند استلامه هذه التسويه باجراء اللازم فى سجل مراقبه المخصصات (التأديات).

كما ذكرنا سابقا ثم يقوم بتنظيم مستند صرف راتب الموظف المستحق ويقوم بخصم كافة المبالغ المستحقه على راتبه وتعامل كما تم الاشاره اليه.

• فيما يتعلق بقيام امين صندوق الامانات المركزى بالوزاره باستلام شيكات السلف المسترده فانه يسجلها فى دفتر اليوميه كما يلى:

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / السلف المسترده

بموجب وصول مقبوضات

ويقوم بارسال النسخه البيضاء من ايصال المقبوضات الى الجبهه التى ارسلت اليه الشيك وفى نهايه العام يقوم باقفال حساب السلفات المسترده فى حساب النقود المنقوله كما يلى:

*** من حـ / السلفات المسترده

*** الى حـ / النقود المنقوله

بموجب مستند قيد ()

عند استلام أمين صندوق الامانات المركزى بوزارة المالية مستند التسويه
الوارد اليه من محاسب التسويات فى مديرية الحسابات العامه والمتعلق برد مبالغ
دخلت خزينة الدوله بصوره مكرره او بطريق الخطأ او الزياده عن الاستحقاق
القانونى للعمل على ردها لاصحابها فالقيود تكون:

*** من حـ / التسويات

*** الى حـ / الامانات المتنوعه

مستند قيد + موافقة وزير المالية

ثم ينظم مستند صرف باسم صاحب العلاقه كما يلى

*** من حـ / الامانات المتنوعه

*** الى حـ / البنك

مستند صرف + شيك

وفى نهاية العام يقفل حساب للتسويات لحساب النقود المنقوله على النحو
التالى:

*** من حـ / النقود المنقوله

*** الى حـ / التسويات

مستند قيد رقم ()

ومن الجدير بالذكر ان جميع المبالغ المتجمعه فى حساب التسويات تمثل
ديون قسم الامانات على خزينة الدوله الامر الذى يترتب على الخزينه اعادتها
الى حساب الامانات عن طريق تغذيته بالنقود المنقوله على اعتبار ان قسم
الامانات قام بصرف ايرادات الخزينه المقبوضه زياده من اموال الدوائر
والمؤسسات المودعه لديه على شكل امانات.

ويتم تغذية حساب الامانات من قبل الخزينه بتوجيه كتاب رسمى الى البنك
المركزى للعمل على نقل مبالغ محدده من حساب الخزينه العام الى حساب

الامانات وعند استلام اشعار القيد الدائن يقوم امين صندوق الامانات المركزى
باجراء القيد التالى فى يوميته:

*** من حـ / البنك

*** الى حـ / النقود المنقولة

بموجب ايصال المقبوضات + اشعار القيد الدائن

وبذلك يتم تعويض قسم الامانات بالمبالغ التى صرفها من اموال المودعين
لديه بصوره مؤقتة وبالنيايه عن قسم الخزينه.

فى حالة ايداع راتب الموظف للمجاز فى قسم الامانات تمهيدا لاعادته اليه
بعد عودته من الاجازة فى وجود معتمد صرق رواتب او فى حالة قيام البنك
باعادته بالخطأ مثلاً فإنه يتم عمل التالى:

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / الامانات المتنوعة

بموجب وصول مقبوضات

اما اذا مرت مدة خمس سنوات ولم يطالب الموظف او اية دائره اخرى
بامانة مودعه فإنه يتم تحويلها الى حساب الايراد العام بالقيد التالى:

*** من حـ / الامانات

*** الى حـ الايرادات العامه

بموجب مستند صرف + شيك

وفى حالة عودة الموظف ومطالبته براتبه بعد تحويله الى الايرادات العامه
فان صلاحية رده تكون لمعالى زير الماليه فى اقتناعه بالاسباب الخاصه بتأخر
الموظف عن المطالبه براتبه.

عند القيام بشراء اثاث يتم لثبات مايلى:

*** من حـ / النفقات العامه (اثاث)

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند صرف + شيك رقم ()

عند دفع فاتورة المياه بشيك يتم تثبيت مايلي:

*** من حـ / النفقات العامة (الماده والفصل)

*** الى حـ / البنك

مستند صرف + شيك رقم () والوثائق المعززه مصدقه

عند صرف سلفه ل احد الموظفين لشراء الاحتياجات الضرورية الصغيره

يتم تثبيت مايلي:

*** من حـ / السلف الدائمه (سلفه الموظف ,,,,,)

*** الى حـ / البنك

مستند صرف + شيك + موافقه على صرف السلفه

عند استرداد السلفه نقدا من الموظف لاي سبب فانه يتم تثبيت مايلي

*** من حـ / الصندوق / البنك

*** الى حـ / السلف المسترده (بموجب وصول مقبوضات)

عندما يتقدم حامل السلفه بتجديدها ينظم مستند صرف حسب الفصل والماده

معززه بالفواتير ودفتر صندوق السلفه ويتم تثبيت مايلي:

*** من حـ / النفقات العامة (فصل وماده)

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند صرف + شيك

عند صرف سلفه لموظف لشراء لوازم محدده للدائره (سلفه مؤقتة) ينظم

فيه امر اعطاء سلفه (الموافقه على منح السلفه) ويعزز بمستند صرف السلفه ويتم

اثبات التالي:

*** من حـ / السلفه المؤقته (باسم.....)

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند صرف + شيك

عند قيام الموظف بتسديد السلفه بعد الانتهاء من عملية الشراء ينظم بها مستند صرف حسب ماده وتقبض للقيمة لحساب السلفات المسترده وتسدد القيود عن ذمة الموظف ويتم اثبات التالى:

من مذكورين

*** حـ / النفقات العامه (فصل وماده)

حـ / الصندوق (فى حال توفر نقد من السلفه)

*** الى حـ السلفات المسترده (باسم الموظف.....)

بموجب وصول مقبوضات رقم ()

عند قبض امانه من احدى الدوائر للاتفاق منها على نشاط معين فانه يتم تثبيت مايلى:

*** من حـ / الصندوق / البنك

*** الى حـ / امانات الدوائر (اسم للدائره)

بموجب وصول مقبوضات + امر قبض

عند الاتفاق من الامانه على النشاط المحدد للصرف عليه فانه يتم الاجراء

التالى:

*** من حـ / امانات الدائره

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند صرف + شيك + المعززات الضروريه

عند قبض مبلغ محدد لحساب التامينات للغير فانه يتم اثبات مايلى:

*** من حـ / الصندوق / البنك

*** الى حـ / التامينات للغير

وصول المقبوضات رقم..... للفيشه

عند اعادة مبلغ التأمين لصاحبه بعد انتهاء الغرض من التأمين فانه يتم
تثبيت مايلي:

*** من حـ التامينات للغير

*** الى حـ البنك

مستند صرف + شيك

***** حساب امين الصندوق في حال اكتشاف نقص فعلى لدى امين
الصندوق وقيامه بتسديد النقص فورا من جيبه الخاص لا تجرى اية قيود محاسبية
في هذه الحالة وانما يثبت مقدار النقص في تقرير اللجنة التى قامت بالفحص
الفجائى ولكن فى حالة اختفاء امين الصندوق وعدم دفع النقص فانه يتم تبليغ
وزير المالية فورا وتشكل لجنة للتدقيق والتحقيق لحصر المبالغ.

وبعد ذلك يتم اتخاذ الاجراءات القانونيه لتحصيل الاموال ويتم منعه من
السفر ثم يثبت النقص بالدفاتر بموجب مستند قيد يجعل فيه اسم امين الصندوق
وكفيله مدينين بالمبلغ وحساب الصندوق دائنا حتى يتم التطابق بين الرصدين
الفعلى والدفتري لحساب الصندوق وذلك على النحو التالى:

*** من حـ / فلان وكفيله (اسم امين الصندوق واسم الكفيل)

*** الى حـ / الصندوق

تحميل امين الصندوق قيمة النقص ومطالبة كفيله به

مستند قيد + صورته عن محضر الجرد

عند قيام كفيل امين الصندوق بتسديد النقص فى المركز المالى الذى حصل
فيه النقص يتم عمل القيد التالى:

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / فلان وكفيله

بموجب وصول مقبوضات

اما اذا قام الكفيل بتسديد النقص في غير المركز المالى الذى حصل فيه
النقص وبفرض ان الكفيل سدد للمبلغ لدى امين صندوق الامانات المركزى فى
وزارة المالية فالقيود فى يومية امين صندوق الامانات تكون كما يلى:

*** من حـ / البنك

*** الى حـ / الامانات المتنوعة

بموجب وصول مقبوضات + فيشة البنك

ثم ينظم امين صندوق الامانات مستند صرف بالمبلغ ويرسل الشيك الى
مركز المالية الذى حصل فيه النقص وذلك على النحو التالى:

*** من حـ / الامانات المتنوعة

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند صرف نفقات اخرى + شيك بالمبلغ

وعند استلام مركز المالية الذى حصل فيه النقص الشيك بالمبلغ المطلوب
فانه يثبتته كما يلى:

*** من حـ البنك

*** الى حـ / فلان وكفيله

وبذلك يقل حساب اسم الكفيل فى القيود

**** يحذر على امناء الصناديق الاحتفاظ بأية اموال خاصة بهم فى
صناديقهم فاذا وجدت لنة الجرد هذه الاموال عليها مصادرتها وقيده ايراد لحساب
الايرادات العامة بموجب وصول مقبوضات وتثبيت تلك بمحضر الجرد كما يلى:

*** من حـ / الصندوق

*** الى حـ / الايرادات العامة

**** عند صرف مبلغ بصورة مكرره ولمعالجة هذا التكرار فمن الافضل ان يتم ذلك داخل الوحدة المحاسبية (قسم الانفاق) وذلك باجراء القيد الدائن:

*** من حـ / البنك

*** الى حـ / المصروفات المسترده

بموجب وصول المقبوضات + اشعار البنك

ثم يقوم قسم البنك باعتباره له حسابا خاصا بالبنك بتنظيم مستند تسوية / مستند قيد ويسجل القيد التالي:

*** من حـ / المصروفات المسترده / تنزيل قبض

*** الى حـ / النفقات العامة / تنزيل صرف (فصل وماده)

ثم يقوم بتنزيل قيمة التسوية من مخصصات الماده فى سجل مراقبة المخصصات لديه (سجل التأديبات).

**** قد يحدث احيانا وجود عجز فى مخصصات بعض بنود موازنة الدائره الامر الذى يستدعى اعاده للمخصصات الى هذه البنود من حساب الامانات (الحساب الوسيط) الذى سبق اودعت فيه عنده يقوم امين الصندوق بتنظيم مستند صرف باسم مدير الدائره بالاضافه لوظيفته.

ويصدر شيك يرسله الى محاسب الدائره لقيده لحساب المصروفات المسترده لحساب الفصل والماده وذلك حسب الاجراءات المحاسبية التاليه:

عند صرف المبلغ من حساب الامانات يقيد امين صندوق الامانات القيد التالي:

*** من حـ / الامانات (اسم الامانه)

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند صرف + شيك + موافقة الوزير المختص

عند استلام محاسب الدائره الشيك يقبضه بموجب وصول مقبوضات ويقيده

فى يوميته بموجب القيد التالى:

*** من حـ / البنك

*** الى حـ / المصروفات المسترده

بموجب وصول مقبوضات + امر قبض

ثم يجرى محاسب التسويات فى الدائره للتسويه التالى:

*** من حـ / المصروفات المسترده / تنزيل قبض

*** الى حـ / النفقات / تنزيل صرف (فصل وماده)

عند الغاء شيك يحتوى على اقتطاعات سبق ان حوت الى الجهات المعنيه

يقوم امين صندوق الامانات فى الدائره بقبض الشيك الملغى لحساب المصروفات

المسترده بعد تغيير اسم المستفيد باسم رئيس الدائره بالاضافه لوظيفته ويسجل فى

يوميته القيد التالى:

*** من حـ / البنك

*** الى حـ / المصروفات المسترده

بموجب وصول المقبوضات + امر القبض

ثم يرسل الشيك الى محاسب امانات وزاره المركزى ويسجل فى قيوده:

*** من حـ / المصروفات المسترده

*** الى حـ / البنك

بموجب مستند صرف + شيك بالمبلغ

ومن ثم يصار الى تنظيم شيك جديد بالقيمه الصحيحه وبالحسميات الصحيحه لان محاسب التسويات فى الوزاره سيقوم باجراء التسويه اللازمه لتنزيل الاقتطاعات من حساباتها ومطالبة الدوائر الاخرى بالمبالغ التى حولت اليها اما الشيك الصادر الذى لا يحتوى على اية مبالغ اقتطاعات فيمكن الغاؤه باصدار شيك جديد دون اية قيود محاسبية.

ملاحظه تقوم الدوائر الحكوميه بالوقت الحاضر بايداع قيمة هذه المصروفات بحسابها لدى البنك المركزى ليتم بعد ذلك استغلال هذه المبالغ كسيوله نقديه اضافيه للسقف المالى الذى يمنح للدائره وتقوم بتقليل قيمة النفقات الفعلية اضافيه الى تقليل ما تم سحبه من مخصص الماده بسجل التأديت ليصار الى استغلاله مره اخرى.

**** اقفال الحسابات:

فى نهاية الشهر تقفل جميع الحسابات وتتم مطابقة مجاميع دفتر اليوميه العامه مع دفتر الاستاذ العام وبقية الدفاتر المساعده وبعد التأكد من صحة توازن الحسابات تقوم الوحدات الحكوميه المختلفه باعداد التقارير المالىيه (الخلاصات الحسابيه) وارسالها الى مديرية الحسابات العامه بوزارة المالىه ليصار الى اصدار الحساب الختامى للدولة الذى يعتبر النتيجة النهائيه للنظام المحاسبى الحكومى.

معلومه: تم الاستغناء عن اعداد قيود المعطيات حسب خارطة الحسابات والاكتفاء باظهارها ضمن مذكرة تسوية البنك !!!!!!!.

المراجع

- مبادئ الاستثمار المالي والحقيقي أ.د. زياد رمضان.
- الإدارة المالية - اطر نظرية وحالات عملية د.عبد الستار الصياح، د. سعود العامري.
- دراسات الجدوى وتقييم المشروعات د.عبد الرسول الموسوي.
- إدارة الاستثمارات -الإطار النظري والتطبيقات العملية أ.د. محمد مطر.
- إدارة المحافظ الاستثمارية أ.د. محمد مطر، د. فايز تيم.
- أساسيات العمل المصرفي - دراسة مصرفية د. محمود حسن صوان.
- الاستثمار بالأسهم والسندات وإدارة المحافظ الاستثمارية د. محمد صالح جابر.
- النقود والمصارف والأسواق المالية أ.د.عبد المنعم السيد علي / د.نزار العيسى.
- العمليات المصرفية الخارجية د. ماهر شكري.
- إدارة الجدوى الاقتصادية د. طلال محمد كيداوي.
- الأسواق المالية أ.د. زياد رمضان.
- أسس الاستثمار د. مروان شموط، د. كنجو عبود كنجو.
- إدارة مخاطر الائتمان أ.د. زياد رمضان - د. محفوظ جودة.
- بورصة الأوراق المالية بين النظرية والتطبيق أ.د. محمد صالح الحناوي، وجلال العبد.
- التحليل المالي، تقييم الأداء والتنبؤ بالنفشل أ.د. حمزة الزبيدي.
- الادارة المالية المتقدمة أ.د. حمزة الزبيدي.
- الأسواق المالية، مفاهيم وتطبيقات د. حسين خريوش.
- البوصارت د. عبد الغفار حنفي، وآخرون.
- المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي.

- الرقابة والمراجعة الداخلية.
- الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات محمد سمير؛ سليمان، محمد مصطفى.
- مراجعة الحسابات الأساسيات للقاضي، حسين؛ لحدوح.
- التطوير المحاسبي للموازنة العامة للمرسي، السيد المتولي.
- المحاسبة الحكومية المهائني، محمد خالد وآخرون.
- قانون أصول المحاسبات العامة العراقي.
- مضامين استخدام موازنة الاساس الصفري محمد، منير شاكر.
- المضمون الاقتصادي لموازنة الدولة موسى، احمد جمال الدين.
- تحليل مقارن لاساليب ادارة الموازنة العامة علي، محمد حسين.
- الموازنة العامة للدولة الكرخي، مجيد عبد جعفر.
- تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل المركزية واللامركزية الجلاذ، زينة خضر عباس.
- الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية سلوم، حسن عبد الكريم.
- الدليل الشامل في إدارة المخازن الحديثة سيف عبد العزيز السيف.
- إدارة المشتريات والمخازن مصطفى زهير.
- إدارة المشتريات والمخازن من الناحية العلمية والعملية صلاح الدين محمد عبد الباقي وآخرون.
- نظم إدارة الوثائق والسجلات الإلكترونية د. ناجي شكرى الظاظا.

المحاسبة الحكومية وإدارة المال العام

تأليف

الدكتور خالد عبد مصلح عمارة

صادق صدقي الحنتولي



دار جليس الزمان
للنشر والتوزيع

الأردن - عمان

شارع الملكة رانيا - مقابل كلية الزراعة - عمارة العساف

Tel.: +962 6 5343052 - Fax: +962 6 5356219

E-mail: dar.jaleesalzaman@yahoo.com

dar.jaleesalzaman@hotmail.com



تصميم: نائل هودلي
079 7212693